

## **L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario**

*del prof. Raffaele Perrone Capano(\*)*

**Sommario:** 1. Influenza della struttura delle imposte sul reddito sulla dinamica delle entrate tributarie e sull'evasione - 2. Riflessi della trasformazione della legge finanziaria sul diritto tributario e prospettive di riforma - 3. Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'IRE - 4. Crisi della legge e declino del diritto tributario

### **1. Influenza della struttura delle imposte sul reddito sulla dinamica delle entrate tributarie e sull'evasione**

Il cambio di maggioranza determinato dalle elezioni politiche di primavera ha, come era del resto prevedibile, comportato una serie di conseguenze sugli assetti di finanza pubblica, già nel corso del 2006, sia dal lato della spesa, sia da quello della politica tributaria.

L'oggetto di queste note è rappresentato essenzialmente dai riflessi giuridici delle scelte operate dal nuovo Governo, nei primi 6 mesi di attività, sia nel campo della spesa pubblica, sia in quello più strettamente tributario: in ogni caso le riserve e le obiezioni sollevate nel testo, anche quando sono funzionalmente collegate a decisioni politiche del Governo, prescindono dai contenuti politici di tali scelte.

Che la situazione dei conti pubblici, all'atto dell'insediamento del nuovo Governo, a giugno 2006, fosse confusa è provato sia dalla perdurante sottostima della dinamica delle entrate da parte dell'ex ministro Tremonti, sia dalla "due diligence" sulle reali condizioni della Finanza Pubblica voluta dal nuovo Ministro dell'Economia all'atto del suo insediamento.

Probabilmente il ritardo nella percezione del reale andamento delle entrate, ancora a metà 2006, è stato determinato dalla comprensibile reticenza del Governo uscente a concentrare l'attenzione dell'opinione pubblica sull'errore di valutazione commesso nella predisposizione della legge finanziaria 2006 che, se evitato, avrebbe consentito sia di migliorare l'appello elettorale della manovra di bilancio per il 2006, sia di evidenziare un minore disavanzo.

Parallelamente, anche il nuovo Governo è stato condizionato da questa situazione e la "due diligence" ha anch'essa sottostimato la dinamica positiva delle entrate, ricollegandola prevalentemente all'effetto di manovre una - tantum, sulla base di stime previsionali sulla dinamica del disavanzo a legislazione invariata ed in assenza di correttivi che, già a luglio apparivano sovrastimate. Ma che, proprio per la metodologia applicata alla formazione del quadro previsionale della legge finanziaria ha, come vedremo, comportato una manovra per il 2007, inutilmente sbilanciata dal lato delle entrate, che si sarebbe potuta evitare.

Il punto di partenza dell'analisi non può non prendere le mosse dalla struttura del sistema tributario lasciata in eredità dal Governo Berlusconi che, come avevamo indicato in un precedente articolo, basato sull'analisi dell'andamento dell'entrate registrate nei primi undici mesi del 2005, rispetto ai 3 anni precedenti, evidenziava fin d'allora una dinamica del gettito molto superiore all'andamento del PIL nominale.

Dinamica particolarmente favorevole in imposte quali l'IRE (ritenuta sui redditi da lavoro autonomo e autotassazione) l'IRPEF (con l'estensione degli studi di settore alle società di capitali) l'IRAP nel settore privato (spinta dalla deduzione di 7.500 euro introdotta a favore delle imprese minori e dall'incremento degli imponibili nelle imposte sul reddito) e l'IVA interna, la cui origine, in un anno caratterizzato da crescita zero, non può non essere ricollegata alle caratteristiche strutturali delle riduzioni fiscali introdotte nell'IRE con la legge finanziaria per il 2005, ed agli effetti di trascinamento sul gettito dell'IRAP, dell'IVA e dell'IRPEF.

Il secondo modulo della riforma tributaria ha infatti da un lato ridotto la convenienza ad evadere, attraverso un consistente ampliamento dell'area della deducibilità, dell'altro ha reso più difficoltosa l'evasione attraverso l'adeguamento degli studi di settore e la loro estensione alle società di capitali.

Conseguenze positive sottovalutate anche da commentatori autorevoli quali il prof. Giavazzi, che aveva ironizzato, a fine 2004, sulle

conseguenze economiche di una riduzione delle imposte dirette pari allo 0,4% del PIL. Senza tener conto degli effetti moltiplicativi sui principali tributi, di riduzioni mirate, incentrate sull'incremento della deducibilità, nelle imposte sul reddito in sistemi tributari caratterizzati da evasione diffusa.

D'altra parte tali effetti sono stati sottostimati anche dal Governo di centro – destra che li aveva resi possibili; che infatti ha attuato con scarsa convinzione, molte incertezze ed in modo parziale, la riforma tributaria, per la quale aveva ottenuto nel 2003 un'ampia delega dal Parlamento.

Il cui carattere positivo si sostanzialmente, a mio modo di vedere, non tanto nella promessa di una riduzione generalizzata del prelievo nell'imposta personale (oltre 13 miliardi di euro di risparmi d'imposta distribuiti per 2/3 a favore dei contribuenti minori e delle famiglie, tra il 2003 ed il 2005), ma nel tentativo di avviare un processo di ricomposizione unitaria del sistema tributario, basato sulla stabilità normativa, sulla trasparenza dei procedimenti di determinazione del dovuto, su aliquote sopportabili e d'incentrato su un omogeneo sistema di deduzioni, finalizzate a rendere meno conveniente l'evasione e a contenerne comunque gli effetti.

Questione quest'ultima centrale per restituire competitività ad un sistema economico stretto, da almeno un decennio, tra un modello nominale di politica tributaria eccessivamente oneroso per famiglie ed imprese, ed un'evasione di massa che ne modifica gli obiettivi distributivi e costituisce il carburante che alimenta un'economia irregolare ipertrofica, altrimenti destinata ad uscire almeno in parte dal mercato. Economia irregolare, particolarmente diffusa nelle regioni economicamente meno sviluppate, che determina condizioni privilegiate per lo sviluppo della criminalità organizzata, unico grande polmone finanziario del Mezzogiorno, nei confronti della quale l'inasprimento delle imposte e l'irrigidimento dei controlli è, ovviamente, del tutto ininfluente.

Un equilibrio quindi precario, caratterizzato da una polverizzazione del sistema produttivo in contro tendenza rispetto a tutte le economie avanzate, che ha fin qui consentito all'Italia di sopravvivere, ma non ne ha impedito il declino.

Un modello di fiscalità, costruito nell'arco di oltre un trentennio, che anziché favorire la crescita dell'economia regolare, attraverso l'uso accorto dello strumento tributario, si è illuso di poter contrastare l'evasione aumentando in modo del tutto irrazionale ed arbitrario il prelievo nominale nelle aree più esposte all'evasione, con l'effetto di alimentarla ulteriormente.

In definitiva il Governo di centro - destra ha solo scalfito, ma non riequilibrato, il sistema uscito dalla riforma tributaria del 1997 ed ha quindi reso più semplice la restaurazione, in forma, per alcuni aspetti, peggiorata, del vecchio modello di imposizione personale, inefficiente e caratterizzato da molteplici elementi di criticità, sotto il profilo della razionalità, della trasparenza e dell'equità distributiva.

A partire dal suo insediamento a giugno, la strategia del nuovo Governo è sembrata apparentemente semplice: da un lato essa tendeva a drammatizzare la situazione dei conti pubblici ereditata dal precedente Governo, per altro tutt'altro che tranquillizzante, le cui stime sul disavanzo 2006 si sono dimostrate, a consuntivo, fortunatamente meno pessimistiche, per giustificare l'aumento generalizzato delle imposte; incremento destinato in realtà a finanziare un nuovo ciclo di spesa pubblica post - elettorale.

Rilanciare dall'altro il tema della lotta all'evasione fiscale, con il duplice obiettivo di avviare un'ulteriore redistribuzione orizzontale degli oneri tributari tra i diversi percettori di reddito, dopo quella già adottata nel 1997, e di attribuirsi poi il merito del prevedibile incremento del gettito tributario, fortemente sottostimato nel quadro previsionale fornito ad aprile 2006 dallo stesso Tremonti; aumento determinato dalla ripresa economica in atto e dalle scelte di politica fiscale operate negli anni 2002 – 2005.

Questo dato merita una riflessione attenta perché conferma una tesi che ho sostenuto già da alcuni anni: che il gettito tributario in Italia sia condizionato negativamente dalla struttura delle imposte più ancora che dalla effettiva incidenza del prelievo e che quindi ai fini del gettito assuma particolare rilievo la qualità degli interventi correttivi, sia in diminuzione sia in aumento.

Sotto questo profilo, ad esempio, è facilmente dimostrabile che un'imposta personale a base uniforme che assicuri un ragionevole

grado di progressività attraverso un sistema di deduzioni personalizzate, determinerebbe in Italia consistenti incrementi del gettito, ripartito sui vari tributi, con aliquote implicite minori, minore evasione, e maggiore equità del sistema.

Consentendo di spostare in tempi ragionevoli almeno 25 miliardi di prelievo, dai redditi di lavoro e di impresa, all'IVA, con effetti positivi per la competitività della nostra economia.

In campo tributario il Governo Prodi ha anticipato i propri futuri orientamenti con il decreto di fine luglio, che, a parte l'infortunio della revisione retroattiva del regime IVA sui trasferimenti immobiliari, i cui effetti di gettito, sottostimati di almeno 15 volte, avevano determinato un terremoto in Borsa, contiene una serie di misure destinate, nelle intenzioni del legislatore, a rendere difficile la vita agli evasori.

Alcune innovazioni, quali il reverse charge nell'IVA applicata in edilizia, e l'esclusione facoltativa dal regime IVA per i contribuenti con volume di affari fino a 7000 euro (ma questa cifra andrebbe moltiplicata, sulla base dell'esperienza francese, almeno per due o tre volte, al fine di adeguarla ai parametri minimi degli studi di settore, altrimenti sarà priva di effetti pratici), sono indubbiamente positive.

Anche l'attrazione nell'imposta di registro della larga maggioranza della vendite immobiliari appare opportuna, perché chiude i varchi a diffuse pratiche elusive, e alla proliferazione di società di comodo. Lascia invece perplessi la limitazione della valutazione automatica ai soli trasferimenti relativi ad abitazioni.

Il ritorno a modelli valutativi flessibili, introdotto in modo surrettizio con l'ultima finanziaria, dopo 20 anni di esperienza positiva della legge Visentini, avrebbe meritato ben altra riflessione, per gli effetti a cascata sull'amministrazione finanziaria e sul contenzioso tributario, che essa è destinata a produrre.

Una novità normativa, di cui non si sentiva alcuna necessità, e che di fatto vanifica la disposizione della legge finanziaria 2005, che istituzionalizzava il calcolo dell'imposta di registro sulla base della rendita catastale rivalutata, anche quando il valore risultante dall'atto fosse stato maggiore.

Uno strumento utilissimo per spingere i contribuenti a dichiarare negli atti i valori reali e per operare su basi realistiche, e a costi contenuti, gli aggiornamenti periodici dei valori catastali nelle diverse zone censuarie, integrando gli elementi reddituali, su cui si basa il nostro catasto, con altri di natura patrimoniale, comunque utili.

Ma nel complesso, a parte l'abuso della retroattività, in deroga ai principi che devono necessariamente guidare il legislatore tributario, privo il più delle volte di giustificazione alla luce della valutazione e del bilanciamento degli interessi in gioco, il decreto si caratterizza per una moltiplicazione degli adempimenti burocratici e dei relativi costi, per le attività, specie minori, ed in generale per una invadenza nella sfera privata, che non convince, alla luce di un'analisi dell'impatto di tali misure, quale deterrente, rispetto a comportamenti fiscalmente poco corretti, a diffusione di massa.

La questione dell'evasione, che riappare periodicamente, come un fiume carsico, di norma per giustificare ulteriori aumenti della pressione fiscale, non è, come talvolta si è portati a credere, la causa, ma un effetto degli squilibri del sistema tributario italiano e dei suoi limiti strutturali.

Non esistono in Italia indagini approfondite sul fenomeno dell'evasione, salvo a carattere giornalistico, come quella pubblicata recentemente da "Il Sole 24 ORE", che si limita a calcolare l'evasione sulla base delle stime dell'economia sommersa formulate dall'ISTAT, applicando a queste ultime le percentuali di rendimento delle principali imposte rispetto al PIL.

L'eccesso di semplificazione rende inattendibili i risultati dell'indagine, che evidenzia a mio parere tre limiti di fondo. Il primo attiene al calcolo della dimensione dell'economia sommersa ed irregolare, probabilmente sottostimata anche dall'ISTAT, proprio a causa dell'estensione del fenomeno. Il secondo, al postulato che vi sarebbe una piena corrispondenza tra evasione ed economia irregolare, il che è tutto da dimostrare.

Anche l'economia irregolare, acquista, consuma, produce, vende, ha costi che hanno assolto le imposte, che non possono essere scaricati: contribuisce al prelievo molto meno dell'economia regolare, ma non può considerarsi del tutto esente da imposte.

In senso inverso esiste ed è molto diffusa, una parziale evasione, anche

nell'economia regolare, la cui dimensione è difficilmente stimabile, per il carattere estremamente diversificato e frammentato, sia dal punto di vista territoriale sia produttivo, del nostro sistema economico.

D'altra parte i redditi illecitamente sottratti al fisco vengono a loro volta tassati come consumi o come risparmi e contribuiscono a creare nuova ricchezza. Una quantificazione attendibile dell'evasione, sufficientemente disaggregata, per settori economici ed aree geografiche richiederebbe la conoscenza di dati intersettoriali sufficientemente aggiornati, che non sono purtroppo disponibili.

Anche le statistiche sulla media degli imponibili, classificate per settori di attività, se da un lato evidenziano la dimensione imponente del fenomeno, dall'altro possono condurre a conclusioni fuorvianti perché non tengono conto che tali redditi sono prodotti in maggioranza da imprese familiari o da società di persone, ed influiscono quindi sul dato medio.

Il quale per altro, proprio per essere medio, nulla dice circa la convenienza ad evadere, che, come ha ricordato recentemente Raffaello Lupi, è questione economica che riguarda il singolo operatore, in rapporto ai rischi che comporta l'evasione, che quindi non può essere affrontata solo in termini di coscienza civica o di misure repressive, accompagnate da aumenti delle imposte, finalizzate a riequilibrare gli effetti dell'evasione.

Intendiamoci, non vi è alcuna intenzione di sottovalutare sia le dimensioni del fenomeno che, lo ripeto, trae alimento da alcune caratteristiche strutturali del nostro sistema tributario, su cui per altro si evita accuratamente di soffermarsi, sia i gravi effetti distorsivi che essa determina e che incidono sulla competitività dell'economia italiana. Vorrei solo sottolineare che le conseguenze dell'evasione sono molto più gravi sotto il profilo qualitativo, per le caratteristiche di minore competitività che diffondono in tutto il sistema economico, rispetto alle risorse effettivamente recuperabili.

In molti casi, infatti, con l'eliminazione dell'evasione scomparirebbe anche la fonte che l'ha resa possibile. L'evasione è in definitiva anche una forma perversa di ammortizzatore economico-sociale, che è illusorio pensare di porre sotto controllo attraverso la sola moltiplicazione degli adempimenti amministrativi.

Un dato quantitativo per tutti: "Il Sole 24 ORE" stima l'evasione all'IVA pari a circa 14 miliardi di euro nel 2005, mentre dal rapporto tra aliquota IVA media italiana e gettito rispetto al PIL, comparato con quello dei principali partner europei, dato attendibile per le caratteristiche di armonizzazione del tributo, emerge un'evasione vicina al doppio (dai 24 ai 28 miliardi di euro).

Ora, poiché l'IVA non colpisce le esportazioni, questo dato evidenzia il ruolo negativo svolto in Italia dalla politica tributaria che, proprio per le caratteristiche strutturali e distributive del sistema, rappresenta una delle più rilevanti cause della perdita di quote di mercato nel commercio internazionale, negli ultimi 10 anni.

L'indagine sull'evasione svolta da "Il Sole 24 ORE", la cui stima sulle dimensioni quantitative del fenomeno appare per altro realistica, non esamina, purtroppo, il problema delle interrelazioni tra i diversi tributi, e quindi non offre indicazioni circa le cause strutturali che alimentano questa condizione patologica dell'economia italiana, né i possibili rimedi per contrastarla. Offre comunque un'ottima base di lavoro per ulteriori approfondimenti.

Se si ipotizza in 500mila il numero dei contribuenti che evadono mediamente 30mila euro all'anno (per un totale di 15 miliardi di euro) e si considera che l'evasione totale ha una dimensione almeno otto volte maggiore, ci si rende conto come qualsiasi politica tributaria che consideri l'evasione solo come un fenomeno da reprimere, moltiplicando i controlli e le sanzioni, sia inevitabilmente destinata al fallimento.

Perché l'evasione di massa, alimentata da livelli di pressione fiscale nominale incompatibili con i redditi medi degli italiani, e dalla resistenza diffusa rispetto a politiche redistributive di tipo orizzontale, di assai dubbia legittimità costituzionale, (molto più imposte a parità di reddito per alcune categorie di contribuenti rispetto ad altre con la motivazione sottintesa che l'evasione in quei settori è più diffusa) rappresenta il terreno su cui è più facile far perdere le proprie tracce, alle forme più gravi di evasione.

L'evasione di massa non è la causa, ma la principale conseguenza della crisi che attraversa il nostro sistema tributario: che si mostra capace di

sottrarre all'economia regolare una quota di risorse corrispondente al 50% circa del PIL che essa produce, vicina a quella dei paesi scandinavi, senza essere tuttavia in grado di assicurare un livello di efficienza, anche sotto il profilo tributario, neppure lontanamente comparabile a quello delle economie avanzate, concentrando il prelievo sui principali fattori di sviluppo: lavoro e impresa.

L'assioma, che le imposte potranno essere ridotte solo nella misura in cui si riduca l'evasione, ed intanto si aumenta la pressione fiscale di altri due punti e mezzo di PIL, finanziando nuova spesa pubblica, va capovolto. Le imposte devono essere necessariamente ridotte per restituire competitività al sistema in misura graduale, ma riconoscibile, utilizzando tutti gli elementi che offre la politica tributaria per compensare, almeno in parte, l'alleggerimento del prelievo nominale, con l'emersione di nuova materia imponibile.

L'esperienza delle riduzioni mirate dell'IRE e dell'IRAP avviate tra il 2003 ed il 2005 dimostra che, in un sistema caratterizzato da evasione diffusa quale quello italiano, la relazione minore imposte – più materia imponibile e quindi stabilità di gettito, rappresenta ben più di un'ipotesi; è infatti un dato già positivamente riscontrato con le ultime finanziarie che avrebbe meritato di essere continuato, ed affinato con eventuali aggiustamenti selettivi, non capovolto.

Naturalmente nulla è scontato o automatico, nel senso che, nella realtà italiana, a prescindere da Laffer, spesso citato a sproposito e la cui analisi si riferisce ad un modello di economia regolare non comparabile al nostro, è chiaro che le riduzioni del prelievo, per avere effetti positivi, devono essere collegate a misure che favoriscano l'emersione di materia imponibile precedentemente occultata.

Se si parte dal dato che circa il 60% dell'evasione italiana riguarda le imposte dirette e si concentra essenzialmente sui redditi da lavoro dipendente e sui contributi sociali, è evidente che il solo modo per ridimensionare decisamente il fenomeno in tempo ragionevole, è quello di spezzare la convergenza di interessi tra datori di lavoro e dipendenti, nelle imprese minori, a far girare in nero una parte consistente della retribuzione (straordinari, gratifiche, premi di produzione, ecc.).

In definitiva bisognerebbe ridurre la pressione fiscale sul lavoro e sulle imprese in misura tale da rendere conveniente anche in Italia, per il datore di lavoro, dichiarare l'insieme dei compensi effettivamente corrisposti ai propri dipendenti, versando le imposte e i contributi e portandone in deduzione i relativi costi.

Oggi non solo la situazione è opposta, ma è la stessa struttura delle politiche di sostegno dei redditi ad incentivare l'evasione. Si pensi al sistema degli assegni familiari che decresce al crescere del reddito, in rapporto con il regime dei trattamenti previdenziali, in cui le pensioni sono ormai determinate per i nuovi assunti con il metodo contributivo.

Il dipendente che svolge un'attività non particolarmente qualificata, a reddito medio basso, in un'impresa minore, è portato a preferire una retribuzione al nero più generosa, rispetto al versamento regolare d'imposte e contributi sociali, quando ha la consapevolezza, specie se è donna, che la propria futura pensione contributiva non gli consentirà di ottenere al termine del ciclo lavorativo, un trattamento di quiescenza significativamente più elevato, rispetto all'assegno sociale di vecchiaia, cui comunque avrebbe diritto.

Questo dato trova un terreno fertile di riscontro e di diffusione nelle caratteristiche strutturali del sistema produttivo italiano, estremamente frammentato e nel suo carattere dualistico. E' di tutta evidenza che in presenza di un tasso di disoccupazione del 2,7% nella provincia di Bolzano e del 28% in quella di Enna, Bolzano non ha difficoltà a pagare imposte compatibili con le condizioni economiche della provincia di Enna: purtroppo non vale il reciproco!

In Italia, in controtendenza rispetto ai principali paesi europei, la media degli addetti nelle imprese è passata in 30 anni da 5,3 a 3,7 unità. E' difficile non scorgere in questo dato gli effetti sulle caratteristiche strutturali delle imprese, di politiche del lavoro che ne incentivano il nanismo, e di condizioni di stress fiscale che alimentano, attraverso mille rivoli, il grande fiume grigio dell'economia irregolare.

Se queste sono le condizioni in cui si articola il rapporto tra società nel suo insieme e fisco, si comprende come qualsiasi politica che pretenda di correggerne le distorsioni, puntando sul disvalore dell'evasione, moltiplicando adempimenti e controlli, senza aggredirne le cause strutturali, anzi aumentando ulteriormente le imposte, sia destinata al fallimento. Né si può fare conto più di tanto sull'effetto di annuncio

prodotto dalla affermazione che il Governo non farà ricorso in nessun caso a nuovi condoni fiscali.

L'idea che i condoni rappresentino un elemento che incoraggia l'evasione è frutto di valutazioni politiche che prescindono dall'analisi delle caratteristiche strutturali dell'ordinamento tributario italiano e delle modalità di svolgimento dei controlli a campione.

In un ordinamento in cui oltre 7 milioni di contribuenti determinano l'insieme dei propri redditi senza alcun intervento dell'amministrazione finanziaria, nella fase della dichiarazione, altri 13 ne definiscono una parte almeno nello stesso modo, ed in cui il rischio di essere sottoposti periodicamente ad accertamento, entro i termini di decadenza, non supera il 7% circa dei contribuenti, ritenere che sia la prospettiva di un futuro condono ad incentivare l'evasione, significa scambiare lucciole per lanterne.

Non mi sfuggono le serie obiezioni di principio, formulate in particolare da De Mita, sull'abuso dei condoni che, anche a mio avviso, non dovrebbero in nessun caso essere applicabili a soggetti del tutto ignoti al fisco. Tuttavia non si possono ignorare le caratteristiche strutturali del nostro sistema tributario, che ha cominciato a selezionare i contribuenti ai fini dell'accertamento con criteri razionali solo da pochi anni, e non prevede comunque alcun sistema di partecipazione all'amministrazione della fase della dichiarazione per i contribuenti minori, che sono ingestibili con l'accertamento tradizionale (per controllarne appena la metà occorrerebbe oltre un quarto di secolo).

I condoni periodici non sono certo un elemento di cui il sistema tributario italiano possa andare fiero, ma ne rappresentano, in assenza di correttivi sulla determinazione del reddito, nella fase della dichiarazione, una caratteristica purtroppo strutturale.

Al di là del dato nominalistico, lo strumento del condono, specie se non se ne abusa e se viene predisposto dal Governo, sulla base di una serie di indici intersettoriali che evidenzino gli scostamenti tra andamento dell'economia reale ed i dati delle dichiarazioni di un congruo numero di anni, in rapporto con gli studi di settore, si caratterizza come un accertamento di massa, a cui il contribuente è ovviamente libero di scegliere se aderire o meno.

Il condono non rappresenta quindi necessariamente un premio all'evasione, come talvolta si afferma con semplicismo; esso è un mezzo sicuramente rozzo, ma insostituibile, se non si incide profondamente sulle caratteristiche strutturali del sistema tributario e sul suo funzionamento, per avvicinare periodicamente l'insieme dei redditi dichiarati a quelli effettivamente prodotti, stringendo le maglie degli studi di settore che, per quanto affinabili, offrono comunque margini per poter occultare una parte dei ricavi.

Probabilmente i condoni fiscali non sono particolarmente popolari, perché da un lato eliminano una fetta importante di lavoro professionale, dall'altro costringono proprio chi ha evaso maggiormente, con la ragionevole prospettiva dell'impunità, ad aderirvi, in considerazione della moltiplicazione del rischio di accertamenti mirati, e quindi a fare emergere almeno una parte dell'evasione.

Personalmente gradirei di potermi occupare di un sistema tributario, strutturato in modo tale da non dover fare ricorso a strumenti di questo tipo. Ho evidenziato in passato gli effetti controproducenti dell'eccesso di condoni cui si è fatto ricorso anche nella passata legislatura e l'ipocrisia un po' furbesca del Governo, di non farsi invischiare nei condoni, facendosi dettare dal Parlamento. Con tutti gli inconvenienti che ha comportato una scelta di questo genere, che ne ha indebolito la funzione di accertamento di massa ed ha quindi inciso negativamente sulla razionalità del sistema, evidenziati all'epoca con la consueta lucidità da Enrico De Mita.

A ben vedere, dal punto di vista della riduzione della deterrenza del sistema sanzionatorio, l'istituto dell'accertamento con adesione ha effetti non dissimili rispetto ad un condono articolato come un accertamento di massa, finalizzato a contrastare i limiti e a migliorare l'efficacia degli studi di settore, ed è caratterizzato dalla medesima ispirazione premiale; con la differenza che si tratta di uno strumento ordinario e non eventuale a cui il contribuente si affida, per ridurre di molto i danni, quando la sua infedeltà fiscale è stata evidenziata in sede di controllo.

In definitiva la vera differenza non sta nel carattere premiale comune ai due istituti, ma nel fatto che i margini di arbitrarietà nella determinazione degli imponibili, nei condoni, sono più ampi rispetto all'accertamento con adesione. Si tratta di una differenza tutt'altro che irrilevante, che è

controbilanciata dalla volontarietà dell'adesione al condono, dall'emersione di imponenti aree di evasione che altrimenti continuerebbero ad autoalimentarsi e dal fatto che l'adesione ai condoni evidenzia una serie di soggetti sensibili cui l'Amministrazione potrà dedicare in futuro attenzione.

Mi rendo conto che si tratta di valutazioni di fatto che non annullano i rilievi di principio formulati da De Mita; in ogni caso il bilanciamento degli interessi in gioco appartiene alla discrezionalità del legislatore, a cui il Governo deve formulare le proprie proposte, motivate adeguatamente, nell'ambito degli obiettivi della politica tributaria.

D'altra parte, applicando la stessa logica, si potrebbe sostenere che il carattere premiale dell'accertamento con adesione è la causa dell'evasione, e quindi andrebbe abolito: con quali effetti sul funzionamento del sistema è facile immaginare!

In tutta franchezza non credo che un elemento strutturale delle dimensioni e delle ramificazioni dell'evasione italiana, possa essere efficacemente contrastato solo attraverso la moltiplicazione di adempimenti burocratici che aumentano i costi senza scoraggiarla, anzi, al contrario la incrementano.

Se si vuol realmente contrastare l'evasione senza ricorrere a periodici condoni, occorre quindi riformare profondamente il sistema, attraverso una molteplicità di strumenti tra loro correlati, che incidano sia sulla struttura delle principali imposte, sia sulle metodiche di accertamento.

Sotto il profilo strutturale, è necessaria una rivoluzione copernicana. Basti pensare all'IRAP, sostanzialmente un duplicato dell'IVA, introdotta per recuperare il gettito dell'IVA evasa, che a sua volta alimenta l'evasione nelle imposte dirette. La capacità contributiva dei contribuenti minori, e cioè la larghissima maggioranza, è sempre la stessa sia che si tratti di imposte dirette e di IRAP sia che ci si riferisca all'IVA, in questo senso il coordinamento dei prelievi, dal punto di vista distributivo, rappresenta una precondizione per eliminare la diffusione patologica dell'evasione.

Anche l'attività di accertamento dovrebbe essere ripensata radicalmente. Si pensi ad esempio alla possibilità di introdurre anche da noi un istituto analogo alla déclaration contrôlée dell'ordinamento francese, che si applica ai contribuenti minori e si riferisce sia all'imposta personale sia alla TVA.

La previsione, graduale ed incentivata di forme analoghe di partecipazione dell'amministrazione finanziaria, alla fase della dichiarazione, le consentirebbe di riappropriarsi gradualmente ed in via preventiva della gestione dei principali tributi e di separare le posizioni minori, molto numerose ma di scarso interesse sotto il profilo tributario, da quelle sensibili, a maggior rischio di evasione.

Una scelta di questo tipo, d'altra parte, consentirebbe di proseguire nella tendenza alla specializzazione delle attività di controllo, avviata proficuamente dalla riforma del 97 in poi, che, affiancata da un riordino delle principali imposte, potrebbe finalmente aggredire in maniera organica il nodo dell'evasione, eliminandone alcune delle principali cause strutturali.

Ora, proprio sotto questo profilo, la legge finanziaria per il 2007 presenta alcune significative innovazioni, che è opportuno esaminare nei risvolti più strettamente giuridici, sorvolando su quei profili della manovra, quali l'aumento della pressione fiscale, finalizzato a finanziare un ulteriore incremento della spesa pubblica, che esprimono scelte di carattere politico in senso stretto, non pertinenti ai fini dell'indagine giuridica.

## **2. Riflessi della trasformazione della legge finanziaria sul diritto tributario e prospettive di riforma**

Una prima osservazione, che può essere estesa all'insieme delle decisioni fin qui assunte in campo fiscale, e che ha purtroppo radici lontane, riguarda una singolare concezione autoreferenziale della capacità contributiva.

Secondo quest'indirizzo essa non rappresenterebbe un limite alla discrezionalità del legislatore, che ne condiziona la legittimità delle scelte, ma più modestamente l'ambito in cui si esercita, senza alcun limite, la fantasia del legislatore tributario. La capacità contributiva si identificherebbe quindi con qualsiasi situazione economica rilevante per la legge fiscale, avrebbe cioè un contenuto tautologico.

L'esempio più evidente di questa dilatazione del potere di imposizione, che in uno stato democratico non può essere esercitato senza limiti e

senza regole, è rappresentato dalla proliferazione di norme retroattive (in quattro mesi sono state introdotte più deroghe allo Statuto del contribuente di quelle, egualmente criticabili, che avevano caratterizzato l'intera legislatura precedente) e dalla scelta di riformare radicalmente con la legge di bilancio, in spregio ai principi costituzionali, la principale imposta del sistema tributario, l'IRE.

Al riguardo, occorre rilevare la involuzione che ha caratterizzato negli ultimi anni il processo di formazione della legge finanziaria e che, sono le parole del Capo dello Stato, ha raggiunto, con la legislazione di bilancio per il 2007, un punto estremo.

Un esame analitico dell'insieme delle disposizioni della legge finanziaria non rientra negli obiettivi di questa ricerca: d'altra parte l'impossibilità di individuare tra le centinaia di norme un filo conduttore comune, renderebbe l'esercizio non soltanto difficoltoso, ma di dubbia utilità, quanto meno sotto il profilo giuridico.

Secondo una recente indagine statistica l'insieme dei caratteri impiegati per comporre la manovra finanziaria per il 2007 è superiore, di oltre il 20%, a quelli utilizzati dall'Alighieri per comporre le tre cantiche della Commedia, e la maggiore estensione non sembra ragione sufficiente per renderne la lettura più attraente, rispetto alle terzine del Poeta.

Ora, il fatto che la legge finanziaria sia stata utilizzata dal Governo per innescare un ciclo post-elettorale di nuova spesa pubblica, finanziata essenzialmente attraverso una sottovalutazione sistematica dell'incremento di entrate realizzato nel 2006, può apparire una scelta discutibile in punto di metodo, proprio per l'opacità della procedura adottata.

Ma, anche se la degenerazione del procedimento di formazione della legge, attraverso la moltiplicazione di disposizioni introdotte in spregio all'art. 72 della Costituzione, ed il ricorso alla fiducia su un unico articolo ripartito in 1365 commi, sembra aver raggiunto sotto il profilo quantitativo un punto di non ritorno, appare opportuno chiedersi perché il fenomeno si sia riprodotto, sia pure in dimensioni meno eclatanti, con le due precedenti finanziarie.

La risposta non può limitarsi ad una critica dello strumento della legge finanziaria e della metastasi legislativa che esso ha prodotto; occorre individuare le cause che hanno determinato la congestione della legislazione finanziaria e di bilancio, e lo snaturamento della loro funzione costituzionale.

E' mia opinione che la degenerazione abbia origini lontane e affondi le proprie radici nel processo di delegificazione, almeno in parte di dubbia costituzionalità, avviato con le leggi Bassanini alla fine degli anni Novanta, a cui la riforma del titolo V del 2001 ha posto, secondo il noto aforisma veneziano, una serie di toppe peggiori dei buchi che era chiamata a riparare.

L'assenza di una visione culturale realmente condivisa sul nuovo assetto statale, la ripetizione di una serie di luoghi comuni sulla crisi degli Stati Nazionali, la costruzione di un modello di federalismo confuso ed ipertrofico, che rischia di sostituire al centralismo tradizionalmente debole dello Stato unitario, un nuovo policentralismo regionale più costoso ed ancor meno efficiente, sono altrettanti elementi di un processo che ha sottratto allo Stato centrale una serie di funzioni e di strumenti indispensabili per la tutela degli interessi unitari, non frazionabili, senza individuare alcuna alternativa funzionalmente idonea alla loro cura.

L'attenta opera ermeneutica svolta in questi anni con sapienza giuridica e grande equilibrio dalla Corte Costituzionale, ha cercato di porre rimedio ai guasti di una riforma, i cui aspetti maggiormente velleitari emergono proprio dalla impossibilità di comporre, all'interno di una cornice unitaria, il nuovo assetto dei poteri territoriali.

La Corte tuttavia non ha potuto restituire allo Stato quel ruolo centrale in campo economico che esso ha in tutti gli ordinamenti statali, anche di tipo federale, e che la riforma del titolo V gli ha, con irresponsabile facilità, sottratto.

Da questo punto di vista appare apprezzabile lo sforzo compiuto dalla Corte per offrire, attraverso un'interpretazione non formalistica del principio di sussidiarietà (sent. 303/2004), una qualche sia pur limitata tutela a quegli interessi unitari, che emergono anche in materie ormai assegnate alla competenza legislativa esclusiva delle Regioni. Emblematica in questo senso è la perdita, da parte dello Stato, delle funzioni di coordinamento in campo economico, che non confliggono, ma integrano le specifiche competenze legislative regionali.



A ben vedere, questa evaporazione del ruolo di indirizzo in campo economico dello Stato, determina conseguenze istituzionali più gravi rispetto al trasferimento alla potestà legislativa regionale di funzioni, quali ad esempio quelle in tema di energia, di grandi reti di comunicazione o di opere di interesse nazionale, in cui la competenza legislativa regionale, oltre ad essere irrazionale e a determinare sovrapposizioni e ritardi che talvolta, si veda il caso dell'Alta Velocità in Piemonte, possono condurre alla paralisi, con gravi danni per la Comunità Nazionale, non comporta tuttavia ulteriori danni indotti.

Mentre l'esproprio a carico dello Stato di qualsiasi ruolo nel campo della economia reale, fatta salva la possibilità di fare uso, talvolta in modo discutibile dello strumento fiscale, o di interventi a pioggia dal lato della spesa che certo non disegnano una politica economica, è assai più grave, perché solo persone disinformate possono sostenere che in un grande Paese, quale è ancora l'Italia, la somma di venti diverse politiche economiche regionali possa sostituire positivamente la necessità che esse costituiscono altrettanti elementi di un quadro unitario. Saltando evidenti esigenze di coordinamento, irrinunciabili per evitare sovrapposizioni e sprechi di risorse, e fornire sinergie virtuose.

La scarsa attenzione ai problemi istituzionali e più in generale al ruolo dello Stato, specie ora che per i vincoli comunitari si è persa senza rimpianti quella dello Stato imprenditore, almeno nelle forme degenerative conosciute in Italia, ha posto in un cono d'ombra questa realtà, che rappresenta a mio parere, assieme alle caratteristiche qualitative della politica fiscale, una delle principali cause della incapacità – impossibilità per l'economia italiana di crescere ai tassi necessari ad offrire le risorse per colmare i crescenti gap strutturali, che caratterizzano, in una molteplicità di settori, la nostra Comunità Nazionale.

E' questo, a mio avviso, al di là dei singoli aspetti contingenti, l'elemento che ha determinato il cortocircuito della legislazione finanziaria e di bilancio negli ultimi anni.

Parlare quindi di riforma della legge finanziaria, senza compiere una seria analisi della progressiva degenerazione del nostro sistema finanziario, costituisce un esercizio vano. Nessuna disposizione vigente consente infatti di prefigurare una legge finanziaria che corrisponda all'identikit di quella approvata lo scorso dicembre; il problema, si badi bene, prescinde completamente dalle scelte politiche operate con la legge finanziaria, perché attiene al metodo attraverso cui si è determinata la decisione parlamentare.

Dal punto di vista metodologico, l'esperienza dell'ultima finanziaria rappresenta un unicum, sia perché nella proposta presentata dal Governo a fine settembre, formulata sulla base delle previsioni a legislazione invariata, non teneva conto che la crescita delle entrate nel 2006 appariva largamente sottostimata, sia perché il testo sottoposto dal Governo al voto di fiducia delle Camere, con lo strumento del maxi-emendamento, aveva ben poco a che vedere con l'originaria proposta presentata due mesi prima dal Governo. I cui contenuti, proprio per le modalità che hanno condotto al voto parlamentare, sono in evidente contrasto con i principi fissati dall'art. 81 Cost. in tema di bilancio.

In un ordinamento in cui, nell'immaginario collettivo, Governo e Parlamento svolgono tuttora un ruolo centrale, la perdita di qualsiasi competenza di coordinamento in campo economico da parte dello Stato, e la correlata impossibilità di poter attuare interventi finanziari diretti, ha condotto infatti ad affermare, con la legge finanziaria, una nuova centralità del rapporto Governo – Parlamento, attraverso la moltiplicazione dei micro – interventi legislativi in campo economico – sociale, sulla base degli schemi in voga ai tempi del parlamentarismo di fine '800.

Di qui la degenerazione di un modello, in cui il Parlamento non è chiamato ad esaminare la proposta di bilancio predisposta dal Governo, approvandola insieme con eventuali modifiche ritenute compatibili dal Governo stesso; ma in cui è il Governo a chiedere al Parlamento di votare a scatola chiusa, attraverso un maxi – emendamento, una proposta, non solo mai esaminata e mai votata nelle singole disposizioni, in contrasto con quanto prescrive l'art. 72 Cost., e comunque diversa, anche nei numeri e nelle tabelle che ne illustrano i contenuti, rispetto al progetto di legge finanziaria, presentato alle Camere nel mese di settembre. Testo in gran parte inintelligibile, specie per i risvolti finanziari, anche da parte di esperti contabili.

L'involuzione è resa se possibile ancor più evidente dal fatto che la

legge finanziaria, proprio per la sua natura di strumento flessibile ed integrativo della legislazione di spesa, non prevede la copertura specifica delle singole voci di spesa, autorizzate con la legge finanziaria, che avviene quindi in base ai saldi previsti dalla legge stessa. Ulteriore elemento, quest'ultimo, per sottrarre di fatto al controllo parlamentare una manovra di finanza pubblica frammentata in centinaia di micro – interventi, nei settori più disparati; determinando la pratica abrogazione del quarto comma dell'art. 81 Cost., e più in generale del controllo democratico sulla gestione della finanza pubblica; ossia del nucleo centrale del diritto al bilancio.

Solo nell'ambito di queste premesse ha quindi senso parlare di revisione della legge di contabilità dello Stato, che comunque, per precisi vincoli costituzionali, non può prescindere da una serie di caratteristiche intrinseche, che devono comunque essere rispettate.

Un primo elemento è costituito dai limiti all'emendabilità della legge finanziaria da parte del Parlamento; di fatto si può convenire sull'opportunità di rendere non emendabile il quadro macroeconomico complessivo, il quale esprime, attraverso l'integrazione della legislazione di entrata e di spesa, la cornice finanziaria della manovra, proposta dal Governo ed espressione del proprio indirizzo politico.

Tuttavia, se si vuole ricondurre il dibattito parlamentare e le eventuali modifiche proposte dal Parlamento, all'interno di un quadro di riferimento compatibile con i limiti contenutistici e temporali della sessione di bilancio, appare evidente come la legge finanziaria vada ricondotta al proprio ruolo di strumento integrativo, necessariamente limitato, della preesistente legislazione di entrata e di spesa.

Per quest'ultima, infatti, esiste già una volontà parlamentare compiutamente formata, mentre appartiene al Governo la scelta dei tempi di attuazione delle leggi sostanziali, sulla base del proprio indirizzo politico.

Non è così invece per le nuove proposte di entrata e di spesa formulate dal Governo con la legge finanziaria. Qui la disposizione normativa non esiste ancora, ed appare quindi contraria ai principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della funzione legislativa, la previsione di limiti all'emendabilità delle singole disposizioni.

Tanto varrebbe allora attribuire al Governo il potere di legiferare per ordinanza, come avviene in Francia; consentendo al Parlamento di opporsi alle decisioni del Governo presentando una mozione di sfiducia. Avendo comunque ben chiaro che la possibilità attribuita dall'art. 39 della Costituzione francese al Governo di legiferare per ordinanza costituisce un potere esercitato con estrema parsimonia, non estensibile in nessun caso alla legislazione di bilancio.

Ne deriva che la funzionalità dello strumento "legge finanziaria" dipende solo in minima parte dalla legge che la disciplina: è evidente infatti che se la manovra di finanza pubblica si caratterizza, non per settori organici, come prevede espressamente la legge, ma interviene con disposizioni di dettaglio nei singoli comparti, o peggio introduce nuove disposizioni ordinamentali, incompatibili con la natura della legge finanziaria, se ne rende di fatto impossibile l'esame ed il controllo parlamentare, nei limiti temporali della sessione di bilancio.

Mentre la moltiplicazione abnorme delle nuove spese, decise con la finanziaria, espropria il Parlamento della sua funzione di esaminare e decidere, ai sensi del quarto comma dell'art. 81 Cost., secondo le procedure ordinarie, le nuove spese ed i nuovi tributi, indicando i mezzi per farvi fronte.

Le osservazioni che precedono non intendono mettere in dubbio l'opportunità di ripensare al ruolo della legge finanziaria, che, così com'è, appare uno strumento ormai inadeguato a governare la finanza pubblica a più livelli introdotta dalla riforma costituzionale del 2001. Hanno al contrario l'obiettivo di sottolineare non solo i limiti evidenziati dall'esperienza maturata nell'arco di quasi un trentennio, ma anche le nuove esigenze connesse con i vincoli posti dal patto di stabilità europeo, e dalla nuova architettura dello Stato, dopo la riforma costituzionale del 2001.

Le considerazioni che seguono evidenziano alcune linee guida per una riforma funzionale della legislazione finanziaria e di bilancio. L'esperienza di quasi 30 anni di leggi finanziarie fa risaltare l'opportunità di fissare gli elementi fondamentali della riforma, con legge costituzionale, non essendo previsto, nel nostro sistema di fonti, le leggi organiche.

Lacuna che andrebbe comunque colmata perché nel nuovo assetto della

funzione legislativa, in seguito alla riforma del Titolo V della Costituzione, uno dei compiti fondamentali del Parlamento è quello di produrre leggi sulla normazione, che vincolano non solo il legislatore regionale, ma come accade ad esempio proprio nel settore finanziario, anche il legislatore statale. Superando l'evidente paradosso della legge 212/2000 valorizzata nei suoi principi dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, troppo spesso ignorata dal legislatore tributario.

Il carattere tipico del sistema delle fonti nel nostro ordinamento costituzionale ha infatti evidenziato, proprio in base all'esperienza dello Statuto del contribuente, le difficoltà che incontrano le cosiddette "leggi rinforzate atipiche" ad orientare il legislatore ordinario.

Il problema, se non si vuol percorrere la via necessariamente complessa delle revisioni costituzionali, potrebbe essere risolto attraverso una riforma dei regolamenti parlamentari, che vincoli il Governo a conformarsi alle regole che il legislatore ha posto nelle leggi sulla normazione. Queste ultime rimarrebbero sempre ovviamente modificabili, ma non potrebbero essere derogate da leggi diverse da quelle sulla normazione.

Il punto di partenza di ogni ipotesi correttiva del procedimento di formazione della legge finanziaria e di bilancio, non può non prendere le mosse da due obiettivi primari.

In primo luogo occorre integrare il criterio fin qui seguito, di impostare la legge finanziaria sull'andamento tendenziale dei conti pubblici a legislazione vigente, con il preconsuntivo dei primi 6 mesi dell'anno in cui viene presentata la legge stessa; con l'obiettivo di consentire un'impostazione della manovra finanziaria maggiormente aderente al reale andamento della Finanza Pubblica, limitando i poteri discrezionali del Governo.

E' indispensabile cioè che il bilancio di previsione e la legge finanziaria tengano conto dei dati a consuntivo registrati nella prima parte dell'anno precedente, in modo da evitare di presentare al Parlamento, come è avvenuto nel 2006, un quadro diverso della realtà economica e finanziaria del Paese, quale stava emergendo, specie dal lato delle entrate.

In secondo luogo sembra ormai evidente la necessità di affiancare all'attuale bilancio analitico, composto di oltre 6000 unità previsionali di base, finalizzato a riportare in modo dettagliato le singole poste di bilancio, una versione sintetica che aggregi in poche decine di capitoli le voci rilevanti di entrata e di spesa, classificate per settori organico – funzionali, divisi al loro interno per comparti economici.

La legge finanziaria dovrebbe fare riferimento a questa versione sintetica del bilancio di previsione: il controllo parlamentare si eserciterebbe così in modo effettivo ed efficace su entrambi i documenti, mentre il bilancio analitico, anch'esso sottoposto al voto del Parlamento per esigenze costituzionali, ne rappresenterebbe di fatto un allegato.

All'interno di questo quadro di riferimento le linee guida di una possibile riforma funzionale della legge finanziaria dovrebbero tendere ad assicurare i seguenti obiettivi:

A) tendenziale pareggio del bilancio, imposto dal patto di stabilità europeo ed indispensabile per ridurre il rapporto debito PIL ed offrire margini di manovra in periodi di congiuntura debole; B) esplicitare il ruolo di coordinamento dell'economia quale funzione propria dello Stato, attribuendo il relativo potere di intervento finanziario; C) articolare il bilancio per funzioni obiettivo, in modo da consentire, attraverso la legge finanziaria, interventi correttivi o integrativi della legislazione di spesa, soltanto per settori organici e con indicazione specifica, e non solo globale delle risorse finanziarie assegnate a copertura dei vari interventi; D) determinare la ripartizione delle risorse tra Stato, Regioni ed enti locali, nonché la consistenza e i criteri di riparto del fondo perequativo, ai sensi dell'art. 119 della Costituzione; E) divieto di modificare i profili strutturali delle diverse imposte o di istituire di nuove, con la sola eccezione relativa alla determinazione della base imponibile e delle aliquote, all'allargamento della platea dei contribuenti incisi dal tributo ed alla previsione di esenzioni.

In quest'ottica, l'emendabilità da parte del Parlamento di singole disposizioni finanziarie, nel rispetto dei saldi di bilancio stabiliti dal Governo, recupererebbe il ruolo della dialettica parlamentare nella determinazione della manovra finanziaria e di bilancio, senza comprometterne gli obiettivi fissati dal Governo, coerenti con il proprio indirizzo politico.

Ovviamente il presupposto per una riforma della legge finanziaria, secondo gli indirizzi qui descritti, è costituito dalla determinazione, da parte della legge statale, dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi dell'art. 117 III comma Cost. Legge di principi cui potrebbe essere demandato di fissare limiti alla spesa pubblica e/o alla pressione fiscale.

La definizione dei rapporti finanziari tra Stato, Regioni ed altri Enti di decentramento diventerebbe quindi l'asse portante intorno al quale predisporre ogni anno, da parte del Governo, la proposta di bilancio, da sottoporre allo scrutinio e alla fiducia parlamentare.

Uno scenario di questo tipo presuppone la predeterminazione della quantità di risorse finanziarie e fiscali che è possibile trasferire agli enti di decentramento, senza perdite di efficienza in termini di funzionalità del sistema tributario, e senza determinare eccessivi squilibri nella ripartizione delle risorse, incompatibili con fondamentali principi costituzionali. Quest'ultima appare un'esigenza tutt'altro che secondaria, in presenza di condizioni reddituali molto diversificate sul territorio nazionale.

E' infatti evidente che un sistema di decentramento fiscale non è di per sé virtuoso: la condizione è che esso sia in grado di assicurare la copertura di una quota significativa della spesa locale, attraverso l'impiego di strumenti fiscali trasparenti, dagli effetti facilmente percepibili dai contribuenti, assegnando al fondo perequativo previsto dall'art. 119 Cost. un ruolo necessariamente residuale. Condizioni che, almeno nel breve periodo, non è possibile assicurare e che, per essere soddisfatte integralmente, richiederebbero, a mio parere, almeno una riforma radicale dell'imposta personale.

Il problema investe essenzialmente il trasferimento delle funzioni Stato – Regioni e potrebbe essere risolto adottando, sull'esempio spagnolo, un modello a più velocità che gradui il trasferimento di funzioni alla effettiva possibilità di gestione delle medesime da parte delle Regioni, in base alle risorse disponibili; affidando al fondo perequativo l'obiettivo di ridurre le distanze tra le Regioni e di estenderne quindi gradualmente le competenze. Assicurando così in concreto, l'effettività della garanzia costituzionale relativa ai livelli essenziali delle prestazioni, che devono essere garantiti a tutti i cittadini.

Da questo punto di vista, l'esperienza degli ultimi anni è profondamente insoddisfacente, perché il criterio delle addizionali indifferenziate, mentre assicura, ai sensi dell'art. 119 Cost., il collegamento di una parte del gettito al territorio che lo ha prodotto, ignora del tutto l'altro principio cui, secondo Costituzione, deve necessariamente attenersi il federalismo fiscale: la capacità fiscale per abitante.

Di quest'ultimo principio non vi è traccia nell'attuale sistema di finanziamento degli enti di decentramento e delle Regioni, che oltre a prevedere l'attribuzione del gettito di alcuni tributi a destinazione locale, quali l'IRAP e l'ICI, disciplinati per altro dalla legge statale e quindi non rientranti tra i tributi propri in senso stretto, rispettivamente alle Regioni e ai Comuni, si fonda essenzialmente sull'assegnazione di una quota del gettito dell'IVA e dell'accisa sui carburanti riscossa nelle varie Regioni e su addizionali all'imposta personale sul reddito regionali e comunali.

Queste ultime, disciplinate dal Dlgs. 360/98, secondo lo schema delle sovrapposte, si applicano sulla medesima base imponibile dell'imposta erariale e non sull'imposta; il passaggio dalle deduzioni del 2006 alle detrazioni del 2007 determinerà quindi un forte aggravio della contribuzione locale per tutti i redditi che beneficiavano precedentemente di deduzioni dall'imponibile, avrà quindi carattere regressivo.

E' ben vero che il comma 142 della Legge finanziaria 2007 prevede la possibilità per i Comuni di stabilire "una soglia di esenzione in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali" e di variare l'aliquota di compartecipazione entro la soglia massima dello 0,8%. I Comuni quindi hanno la possibilità di articolare la compartecipazione del reddito al gettito dell'IRE in modo da evitare aggravii per i contribuenti con redditi più modesti. Ma a parte l'irrazionalità di soglie di esenzione diversificate in ciascun Comune, anche in termini di calcolo delle ritenute da parte dei sostituti d'imposta, il comma 142 della Finanziaria 2007 non consente in ogni caso ai Comuni di correggere l'aggravio d'imposta per i contribuenti con carichi familiari, o di graduare il prelievo per fasce reddituali.

La posizione delle Regioni è solo in parte diversa perché disponendo di potestà legislativa potrebbero correggere alcuni degli effetti più

irrazionali determinati dalle modifiche al regime dell'IRE, introdotte con la Legge Finanziaria; anche se è quanto meno dubbio che le Regioni si priveranno della opportunità di incrementare il gettito senza aumentare l'aliquota.

In ogni caso, poiché la legge che autorizza le Regioni ad istituire l'addizionale all'IRE lascia ampia possibilità in termini di manovra dell'aliquota entro il tetto dell'1,4%, non ritengo vi siano ostacoli da parte delle Regioni, a prevedere una fascia reddituale ad aliquota zero sostitutiva della no tax area, analogamente a quanto stabilito per i Comuni dal comma n. 142 della legge finanziaria.

È invece quantomeno dubbio che le Regioni possano prevedere ulteriori riduzioni dell'addizionale in base ai carichi di famiglia, non contemplate dalla legge o che possano con propria legge correggere la dimenticanza del comma 142 della Legge Finanziaria relativa ai redditi con carichi familiari assoggettati all'addizionale comunale all'IRE trattandosi di argomento non contemplato nella legge regolatrice statale. Un sistema, come è facile vedere, caratterizzato, dopo la novella del 2007, da una funzione di responsabilizzazione della spesa (vedo, voto, pago) ancora più evanescente, e da un costante incremento della pressione fiscale, specie nelle aree economicamente meno avvantaggiate, in sintonia con le disposizioni del dlgs 56/2000, anch'esso di dubbia legittimità; anche per la mancanza di trasparenza che ha caratterizzato il ritorno alle detrazioni, derubricato a scelta razionalizzatrice a carattere tecnico.

Al riguardo occorre sottolineare che il federalismo fiscale delinato dall'art.119 Cost, nel testo novellato, non solo non supera il principio di unità della Finanza pubblica che caratterizzava la Costituzione del 1948, ma ne rappresenta un'evoluzione rafforzata.

Come ha evidenziato il professore Abbamonte nel suo contributo per gli ottanta anni di "Diritto e pratica tributaria" di cui ho potuto leggere il testo in anteprima, che offre una ricostruzione sistematica esemplare del ruolo della norma finanziaria nell'ordinamento costituzionale, i principi di trasparenza e coerenza del sistema non riguardano soltanto le leggi tributarie, ma investono l'insieme della legislazione finanziaria, in quanto espressiva nel concreto divenire delle vicende economiche e sociali, attraverso il principio di legalità, della sovranità popolare.

L'unità della Finanza pubblica rappresenta quindi uno dei parametri cui deve necessariamente conformarsi l'esercizio dell'autonomia tributaria delle Regioni e degli altri Enti di decentramento, nella considerazione che il parametro della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., si riferisce al concorso alla spesa e non alle entrate. Per cui le imposte devono conformarsi necessariamente in modo unitario, all'insieme delle spese indivisibili che sono chiamate a finanziare, in relazione alla capacità contributiva di ciascuno. Mentre le addizionali alle imposte sul reddito, proprio per la distribuzione non uniforme delle basi imponibili sul territorio nazionale, determinano una ripartizione distorta delle risorse destinate al finanziamento della spesa decentrata.

Alla luce di queste considerazioni, l'attuazione molto parziale della riforma del Titolo V della Costituzione non appare casuale, essendo diretta conseguenza della pratica impossibilità di costruire un modello di finanza decentrata regionale e locale delle dimensioni pari al costo della congerie di funzioni attribuite solo sulla carta, ed in modo improvvido, dalla riforma del Titolo V, non inferiore ormai ai 300 miliardi di euro all'anno.

Il problema infatti non è solo quello di creare un sistema che stia in piedi dal punto di vista della tecnica tributaria e non comporti diseconomie di scala e quindi maggiori costi per i cittadini, ma che non costringa le aree meno favorite del Paese a dipendere per il 70-80% dalle risorse del fondo perequativo, situazione questa evidentemente insostenibile.

Senza per altro perdere di vista che la funzione perequativa, nel vigente ordinamento costituzionale, è una funzione tipica dello Stato Persona, quindi a carattere verticale, finalizzata all'obiettivo di assicurare, attraverso meccanismi di solidarietà orizzontale, ragionevoli livelli di eguaglianza sostanziale.

A mio avviso la questione degli assetti istituzionali dei diversi livelli di Governo in cui si articola la Repubblica, rappresenta, proprio per i riflessi che ha sulla finanza pubblica, e più in generale sull'economia, un tema non più rinviabile.

Parlare quindi di riforma della legge del '99 che disciplina la legge finanziaria, senza avere sciolto preventivamente i nodi relativi al rapporto Stato-Regioni, recuperando l'ampia parte non controversa delle

modifiche costituzionali al Titolo V approvate nella scorsa legislatura, e cancellate dal referendum del 2006, per il carattere a dir poco improbabile della cornice istituzionale che tale riforma prefigurava, appare del tutto velleitario.

Così come non ha senso rivedere i profili contenutistici della legge finanziaria, se non si pone mano preventivamente alla definizione dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, da parte dello Stato.

### **3. Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma dell'IRE**

In questo quadro a dir poco confuso, si inserisce l'alluvione di norme a carattere fiscale adottate dal Governo nei primi sei mesi della legislatura, tra le quali è difficile districarsi anche per un esperto.

Il filo conduttore, almeno negli obiettivi del Governo, dovrebbe essere quello di rendere più difficile la vita agli evasori ed aumentare l'equità del sistema; al di là delle intenzioni è difficile non restare sgradevolmente colpiti dal carattere improvvisato e non coordinato a sistema di molte disposizioni, sia a carattere sostanziale, sia dirette a rafforzare l'attività di accertamento ed in genere i poteri discrezionali dell'amministrazione. Intendiamoci, alcune norme hanno chiuso varchi indebiti e posto rimedio a qualche vuoto normativo.

Tuttavia l'impressione è che talune di esse rispondano più ad esigenze di immagine che ad un'analisi attenta dei fenomeni che esse dovrebbero disciplinare, e che i diritti del contribuente vadano incontro ad un generale arretramento. Si assiste ormai a quella che appare una sospensione di fatto dello Statuto del contribuente, favorita dalla marginalizzazione sistematica del ruolo del Parlamento.

A parte l'abuso di disposizioni a carattere retroattivo, solo in parte corrette in sede di conversione dei decreti legge, è difficile individuare, nella moltitudine delle modifiche apportate al sistema, spesso allo scopo di correggere disposizioni adottate precedentemente, un chiaro indirizzo di politica tributaria.

In definitiva il Governo, dopo aver evocato la lotta all'evasione fiscale per legittimare un incremento della pressione fiscale, ingiustificato ai fini degli equilibri di finanza pubblica, almeno nelle dimensioni previste dall'ultima finanziaria, dato l'andamento delle principali imposte, che ha comportato nel 2006 un aumento delle entrate di 35 miliardi di euro, rispetto all'anno precedente, ha adottato una serie di misure, antievasione e antielusione prive di organicità, di efficacia quantomeno dubbia, rispetto alle finalità perseguite, in rapporto con l'aggravio in termini di maggiore impegno dell'Amministrazione e di costi per i contribuenti.

Dall'insieme delle disposizioni appare difficile poter desumere quel carattere di legislazione per i principi, che dovrebbe accompagnare le disposizioni a carattere tributario, ed il cui tratto comune appare quello di ridurre le garanzie dei cittadini, attraverso un ampliamento non bilanciato dei poteri e della discrezionalità dell'amministrazione finanziaria.

Il rispetto istituzionale dovuto alla funzione di Governo obbliga l'interprete ad esprimere valutazioni prudenti. In questo senso appare quanto meno dubbio che le disposizioni adottate, siano in grado di separare l'evasione diffusa, alimentata in buona parte da un eccesso di pressione fiscale e da evidenti lacune nel meccanismo di determinazione degli imponibili, da quella di chi si sottrae ai doveri tributari per importi anche molto consistenti; che è poi il nucleo centrale della questione evasione.

Questa condizione non invidiabile che caratterizza il sistema tributario italiano ha origini lontane, nelle riforme dell'inizio degli anni '70; essa è stata aggravata nel tempo dalla concentrazione del prelievo sui redditi da lavoro e dall'adozione di politiche di contrasto fondate sull'ampliamento artificioso degli imponibili e l'aumento del prelievo sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente.

L'eccesso di redistribuzione orizzontale nell'imposizione personale, già evidente nella riforma tributaria del '97, di cui la legge 80 del 2003 di riforma del sistema tributario statale, prevedeva il superamento, e che è rimasta per questo aspetto in larga misura inattuata, costituisce uno dei primi elementi di criticità dell'ordinamento tributario.

Anche a voler prescindere dai risultati distributivi inaccettabili di un processo di redistribuzione del prelievo finalizzato a controbilanciare l'evasione, è francamente inconcepibile che l'evasione fiscale e

contributiva si concentri in prevalenza nel settore del lavoro dipendente, in un sistema che fa un uso generalizzato della sostituzione a titolo di imposta e delle ritenute alla fonte.

Solo una tradizione consolidata di fiscalismo miope a vocazione autolesionista, può determinare assetti distributivi che rendono conveniente per il datore di lavoro la corresponsione di una parte del monte salari al nero, rinunciando alla possibilità di dedurre i relativi costi; questione questa tutt'altro che marginale, neppure sfiorata dal legislatore.

Il problema, prima ancora di essere tributario, è a mio avviso di natura culturale; esso è conseguenza di un sistema politico istituzionale in cui le abitudini di vita di un'ampissima maggioranza della popolazione sono condizionate da scelte pubbliche, mentre i cittadini hanno una percezione limitata del rapporto costi – efficacia della spesa pubblica e del sistema tributario che è chiamato a finanziare, e questo ben al di là dei doveri di solidarietà e di eguaglianza richiamati nell'art. 53 della Costituzione, che non sono ovviamente in discussione.

La questione prescinde dalla dimensione della spesa, scelta questa essenzialmente politica, ed attiene ai contenuti sia della spesa sia della politica tributaria.

I condizionamenti, sottolineati in precedenza lasciano infatti in un cono d'ombra alcuni effetti del sistema tributario che, ove corretti, ridurrebbero drasticamente l'incentivo ad evadere, senza incidere sul gettito, e quindi sulla dimensione della spesa. Penso ad esempio alla struttura delle aliquote nell'imposta personale, in cui l'ampia forbice tra aliquota effettiva ed aliquota marginale implicita incentiva la pratica dei compensi fuori busta, e più in generale premia l'evasione, e all'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito, che non solo discrimina irragionevolmente il lavoro rispetto agli altri fattori della produzione, ma determina indirettamente anche l'attrazione nell'imposta sul reddito di una quota degli oneri sociali, degli oneri finanziari e del costo del lavoro, pari all'aliquota IRAP applicata. E questo a prescindere dall'interesse ad occultare costi sensibili nel sistema degli studi di settore.

Un indizio di questa scarsa attenzione agli elementi strutturali delle singole imposte ed alle interrelazioni che caratterizzano il sistema tributario è rappresentato dalla sottovalutazione della dinamica delle entrate che ha accompagnato la predisposizione della legge finanziaria per il 2006, e dal fatto che ancora oggi si consideri inspiegabile il raddoppio delle entrate rispetto alle previsioni.

La situazione qui descritta, consolidatasi in un lungo arco di tempo, si è aggravata negli ultimi anni per il progressivo indebolimento del ruolo del Parlamento, e per l'obiettivo difficoltà di un più penetrante sindacato della Corte Costituzionale sulla razionalità delle scelte del legislatore tributario, in assenza di strumenti, quali la declaratoria di incostituzionalità differita, che caratterizzano positivamente la giurisprudenza costituzionale tedesca in campo finanziario.

La nostra giurisprudenza costituzionale non conosce, purtroppo, un istituto analogo di pari diffusione; tuttavia specie in campo finanziario, caratterizzato dall'autorizzazione annuale a riscuotere i tributi attraverso l'approvazione del Bilancio, non mi pare vi siano ostacoli insormontabili, ove le questioni vengano adeguatamente prospettate, all'adozione di sentenze additive di principio che affidino alla successiva Legge finanziaria il compito di dare attuazione al principio stabilito dalla Corte Costituzionale.

Si tratta di un tema su cui credo convenga porre in futuro maggiore attenzione, proprio per gli effetti, non certo positivi, sotto il profilo delle garanzie, evidenziati dall'eccesso di discrezionalità legislativa che ha accompagnato nell'ultimo quindicennio lo spostamento di fatto delle decisioni in campo tributario dal Parlamento al Governo.

Una ulteriore spinta all'evasione è determinata proprio dall'abuso di politiche fiscali redistributive a carattere orizzontale. Intendiamoci, le politiche di redistribuzione anche di tipo orizzontale non sono in sé illegittime: purché vengano attuate in base a scelte trasparenti, finalizzate ad assicurare obiettivi di rilievo sociale.

Tra questi evidentemente non è possibile includere un aumento indiscriminato del prelievo nelle aree più esposte al fenomeno dell'evasione, che alimenta legittime resistenze da parte dei contribuenti colpiti, ed offre alibi all'evasione, perché in qualche misura la moralizza.

L'aspetto più evidente e più grave di questa evasione diffusa, che ha assunto i caratteri di un fenomeno sociale di massa, non sta solo nelle

risorse illegittimamente sottratte al fisco, che vengono incorporate nel sistema generale dei prezzi e nella retribuzione dei fattori ed incidono in misura relativamente marginale sugli assetti distributivi della politica fiscale; ma nel fatto che l'evasione esprime un evidente elemento di criticità rispetto al consenso che deve necessariamente caratterizzare il sistema tributario, e su cui si è fondato il nostro Stato Unitario (art. 30 dello Statuto Albertino: le imposte sono consentite dalla Camera dei Deputati e sanzionate dal Re).

È questo il quadro di riferimento in cui prospera nella quasi certezza dell'impunità, la grande e diffusa evasione criminosa, coperta da quella di massa, che ne costituisce il brodo di coltura.

Sotto questo profilo le nuove disposizioni che limitano drasticamente l'uso della carta moneta, la cosiddetta tracciabilità, imponendo di utilizzare esclusivamente assegni o moneta elettronica per il pagamento di prestazioni a carattere professionale o di lavoro autonomo, avranno, al di là delle comprensibili motivazioni che le hanno ispirate, prevedibilmente un effetto opposto a quello atteso.

La diffusione dell'area dell'economia irregolare e l'ampiezza del circuito dei pagamenti cash non registrati, affiancati ad una riforma dell'imposta personale che, come vedremo incrementa ulteriormente la progressività marginale (quella che premia l'evasione) per tutti i contribuenti con redditi superiori ai 15.000 euro lordi all'anno, aumenta la spinta ad occultare una quota crescente dei ricavi, coinvolgendo anche soggetti che, dopo il secondo modulo della riforma tributaria, a partire dal 2005, avevano perduto almeno in parte la convenienza a sottostimare i propri imponibili e ad evadere. Queste osservazioni possono essere estese ai nuovi interventi di manutenzione degli studi di settore, che dopo quanto già previsto dalla finanziaria per il 2005, non offrono ulteriori grandi spazi di manovra, almeno nell'immediato.

Al riguardo appaiono convincenti le osservazioni critiche di Raffaello Lupi circa gli effetti miracolistici attesi dagli studi di settore, che qualcuno vorrebbe variare a piacimento, secondo la convenienza del momento. Gli studi di settore, è bene ricordarlo, non rappresentano un modello di catastalizzazione dei redditi, di difficilissima attuazione e di assai dubbia legittimità costituzionale, ma uno strumento di supporto all'attività di accertamento da utilizzare con prudenza.

Il coordinamento delle diverse disposizioni legislative che hanno innovato la disciplina degli studi di settore negli ultimi mesi sembra condurre alla progressiva trasformazione degli studi di settore in un modello rudimentale di catastalizzazione dei redditi, specie minori.

Vanno in questo senso l'applicabilità degli studi a soggetti con periodo d'imposta inferiore a 12 mesi, la sottoposizione ad accertamento di tutti i contribuenti che non risultino congrui agli studi di settore, anche per un solo anno e l'esclusione dalla possibilità di effettuare accertamenti misti (analitico – induttivi) ai danni di soggetti congrui e coerenti, nel caso in cui l'ammontare dei ricavi e compensi non dichiarati, non superi il 40% di quelli dichiarati e in ogni caso le somme occultate non superino i 50.000 euro.

Si tratta di scelte discutibili, perché invece di tendere a migliorare il grado di aderenza – affidabilità degli studi, ai fini della successiva attività di accertamento, invitano il contribuente a costruire la propria dichiarazione dei redditi in stretta aderenza ai parametri di congruità e di coerenza degli studi, per evitare sanzioni e maggiorazioni d'imposta, determinando un modello anomalo di catastalizzazione di fatto.

Questo non significa che non si possa prevedere una riforma più radicale, che ne estenda ad esempio l'applicazione all'IRAP, ed affianchi all'attuale modello di valutazione della congruità dei ricavi ulteriori parametri attinenti alla redditività e alla coerenza dei diversi elementi in gioco: ma non sembra questa l'intenzione del legislatore, interessato a far cassa, perché nel breve periodo una riforma che vada in questa direzione, comporterebbe al più stabilità nel gettito, non certo ulteriori aumenti delle entrate.

Come ha recentemente sottolineato anche Falsitta, gli studi di settore hanno una funzione molto diversa rispetto al redditometro, strumento la cui utilità per evidenziare le forme più insidiose di evasione, al riparo della congruità evidenziata dagli studi di settore, andrebbe rivalutata. Si tratta comunque di strumenti utili ad integrare, non certo a sostituire l'attività di accertamento dell'Amministrazione.

Una conferma indiretta viene dalla revisione degli scaglioni e delle aliquote nell'IRE; in pratica il coordinamento tra l'innalzamento delle soglie minime e il dimezzamento del primo scaglione dovrebbe



comportare il passaggio praticamente generalizzato di tutti i redditi aggiuntivi da lavoro dipendente dall'aliquota del 23% del primo scaglione a quella del 30,4%, e oltre i 28.000 euro a quella del 41,4%. L'effetto sul gettito sarà comunque consistente, penalizzerà soprattutto le imprese in crescita a maggiore dinamica salariale, non contribuirà a consolidare la ripresa economica, dopo l'aumento di 1,7 punti della pressione fiscale già registrato nel 2006, e non potrà certo essere considerato effetto della lotta all'evasione.

Comunque il dato più rilevante che emerge dalle misure di carattere fiscale adottate negli ultimi mesi, è rappresentato da una sistematica svalutazione dei principi che nel nostro ordinamento costituzionale dovrebbero accompagnare le scelte di politica tributaria, assimilate ad un intralcio burocratico che si frappone al conseguimento degli obiettivi. Questo elemento di criticità non rileva soltanto dal contenuto delle singole disposizioni, nel merito spesso condivisibili; è piuttosto la combinazione di una pluralità di elementi ed in primo luogo dell'affievolimento del controllo parlamentare, elemento centrale di qualsiasi condivisione delle decisioni in campo tributario.

Si pensi alla vicenda della deducibilità dell'IVA sulle auto aziendali, in seguito alla nota sentenza della Corte di Giustizia, risolta dal Governo con il raddoppio, con effetto retroattivo a tutto il 2006, della quota imponibile a carico del dipendente, destinatario dell'auto: un diritto, quello della deducibilità dell'IVA finalmente riconosciuto alle aziende, i cui oneri vengono posti inopinatamente a carico dei destinatari delle auto, con quale logica, in riferimento al principio di capacità contributiva, non è dato di comprendere; anche perché la retroattività, opportunamente eliminata in sede parlamentare non avrebbe consentito di risolvere la questione nell'unico modo non arbitrario: quello contrattuale.

L'aspetto tuttavia più significativo della nuova politica tributaria, è rappresentato dalla riforma dell'imposta personale.

Le osservazioni che seguono si limitano ai profili giuridici, lasciando sullo sfondo le valutazioni relative ai nuovi assetti distributivi, che rientrano nelle scelte discrezionali del legislatore; anche se, gli obiettivi distributivi e di gettito appaiono prevalenti, non sempre sono sufficientemente coordinati con quelli giuridici, e determinano, per eterogenesi dei fini, effetti non sempre in linea con i principi.

Una prima considerazione riguarda lo strumento impiegato per riformare l'imposta personale, e cioè la legge finanziaria. Si tratta di una scelta discutibile, quando non illegittima, per almeno due ordini di motivi. Da un lato si è fatto un uso improprio dello strumento legge finanziaria, in contrasto con la disciplina introdotta nel '99, che vieta espressamente di inserire in finanziaria disposizioni a carattere ordinamentale; dall'altro, il Governo ha sottolineato che gli effetti redistributivi della riforma dell'IRE non comporteranno aumenti del gettito nel 2007: non è vero, ma occorre crederlo, comunque un ulteriore elemento che avrebbe dovuto escludere l'IRE dalla legge finanziaria.

La questione, tutt'altro che accademica, avrebbe potuto trovare un punto di equilibrio ragionevole tra il diritto del Governo, sancito dallo Statuto del contribuente a veder approvata la riforma dell'IRE contestualmente al Bilancio, e quello del Parlamento di poter decidere in modo informato e non arbitrario sulla più importante imposta dell'ordinamento, se il procedimento di approvazione della legge finanziaria non fosse stato stravolto, proprio dal Governo, con voto di fiducia al bilancio e alla legge finanziaria.

Ad un primo esame, la modifica degli effetti distributivi prodotta dalla nuova IRE non sembra determinare sconvolgimenti, in un quadro che comporta, apparentemente, un moderato aumento del prelievo sui redditi medi: una scelta questa, squisitamente politica che non meriterebbe particolare attenzione, in quanto rientrante nella discrezionalità legislativa.

Tuttavia, se si ha riguardo alle conseguenze indotte dalla principale novità (o meglio, dal ritorno al passato) che caratterizza la nuova IRE e cioè la sostituzione delle deduzioni dall'imponibile con detrazioni d'imposta, i cui effetti non sono evidenti a prima vista, le sorprese non mancano.

Una prima caratteristica, ripresa dall'esperienza del '97, è la dissimulazione degli effetti della riforma, in particolare, sulla progressività marginale, nelle fasce reddituali che beneficiano delle detrazioni, che ne rendono difficoltoso il calcolo degli effetti distributivi.

In un'imposta complessa, come è l'IRE, qualche elemento di illusione

finanziaria è probabilmente inevitabile; e non contrasta di per sé con principi fondamentali. Il discorso è più delicato per i modelli che utilizzano sistemi di riduzione del prelievo a carattere decrescente.

Questi comportano sempre alcuni elementi di irrazionalità in quanto incidono in misura variabile, ma comunque non trasparente sulla progressività implicita del tributo.

Si deve però sottolineare che, mentre le deduzioni decrescenti ampliano di fatto il primo scaglione, attenuando la curva della progressività, le detrazioni decrescenti si comportano in modo opposto, cioè l'aumentano in modo non trasparente. E' evidente la diversità delle due situazioni: nel primo caso il contribuente che beneficia delle deduzioni sa che queste determinano una certa riduzione del prelievo, nel secondo tende a non accorgersi che le detrazioni decrescenti mascherano un'aliquota marginale più elevata e quindi un aggravio d'imposta.

Queste osservazioni sono rese più evidenti dal confronto tra il sistema di detrazioni e deduzioni previsto dal Testo Unico delle imposte dirette del 1986 e il sistema di detrazioni decrescenti che lo ha sostituito nel '97, finalizzato a realizzare obiettivi di redistribuzione orizzontale, incidendo in modo differenziato sulla progressività in relazione alle diverse tipologie di reddito; e dalla loro successiva trasformazione in deduzioni dall'imponibile, operata dalla legge Tremonti del 2003.

Il sistema misto deduzioni + detrazioni del 1986 era piuttosto semplice e dabbastanza trasparente; l'opposto di quello introdotto nel '97 caratterizzato da un complicato sistema di detrazioni personalizzate e variabili, rispondente ad esigenze politiche, non sempre assistite da ragionevolezza, disattente al principio di capacità contributiva. Il ritorno al sistema delle detrazioni stabilito dall'ultima finanziaria, dopo la breve parentesi delle deduzioni (2003 – 2006) rappresenta un ritorno, sia pure con alcuni elementi di razionalizzazione, ma anche con effetti indotti più ampi, ad un modello di imposizione meno trasparente, che riduce, ma non evita, per via delle detrazioni decrescenti, bruschi balzi della progressività, nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, ed introduce nuovi ulteriori elementi di arbitrarietà.

L'aspetto più grave della opacità degli effetti, diretti ed indotti, di questo modo di procedere, si percepisce appieno in relazione al procedimento adottato per l'approvazione della legge finanziaria, di cui la riforma dell'IRE è parte.

Dal testo sottoposto all'esame del Parlamento non è possibile percepire, neppure indirettamente, cosa realmente cambia nella ripartizione degli oneri tributari, rispetto al sistema che le nuove norme sono chiamate a sostituire, mentre la fiducia sul testo legislativo, ridotto ad un unico articolo, non permette al Parlamento di valutare e decidere sui diversi aspetti che caratterizzano il testo.

Il Governo si fa legislatore, il consenso parlamentare alle imposte degrada ad un semplice potere di ratifica, che oltretutto preclude alle opposizioni qualsiasi ruolo di partecipazione e controllo.

Anche Enrico De Mita ha evidenziato le conseguenze negative, in termini di razionalità del sistema, determinate dalla combinazione tra una eccessiva discrezionalità dell'esecutivo nelle scelte in campo tributario e un controllo parlamentare debole, che avalla le decisioni dell'esecutivo in base al rapporto di omogeneità politica, senza alcuna attenzione agli effetti distributivi ed "alla parità di trattamento che in materia fiscale è un principio basilare".

Ora, a parte il procedimento abnorme di approvazione della legge finanziaria per il 2007, che ha espropriato il Parlamento del suo potere di decisione in campo tributario, occorre che da parte dei giuristi venga posta più attenzione agli effetti indotti dalle nuove norme tributarie sulla parità di trattamento, che è alla base del consenso alle imposte in ogni Stato di diritto.

Gli effetti distributivi non sono infatti una conseguenza economica esterna al diritto e, specie in campo tributario, costituiscono il nucleo essenziale degli interessi che la legge tributaria è chiamata a regolare.

Il problema non investe solo, come rilevato da De Mita, i rapporti di forza delle diverse categorie nella negoziazione con il Governo dei profili distributivi della politica tributaria; evidenzia l'essenza stessa della funzione parlamentare e si riferisce quindi non solo al diritto dell'opposizione di esercitare la propria funzione di controllo, ma al potere – dovere del Parlamento di determinare le decisioni di politica tributaria, attraverso un procedimento che ne assicuri la trasparenza.

De Mita solleva un problema reale, che ha caratterizzato negativamente

il sistema tributario, dalla riforma del '72 ad oggi, ed è stato favorito dalle diverse modalità di determinazione del reddito nel nostro sistema tributario, a seconda delle categorie di appartenenza; è infatti arduo evidenziare l'arbitrarietà di determinate disposizioni, quando si riferiscono a situazioni non omogenee. Ma, è proprio l'impianto della nostra IRE post – finanziaria 2007 ad introdurre ulteriori elementi di irrazionalità, interni alle principali categorie reddituali, e quindi di arbitrarietà, valutabili al metro della ragionevolezza.

Si pensi ad esempio all'andamento della progressività nel passaggio dal primo al secondo scaglione per due lavoratori dipendenti, il primo senza carichi familiari ed il secondo con coniuge e figli a carico; per quest'ultimo il passaggio da uno scaglione all'altro comporta, accanto all'aumento dell'aliquota, anche la riduzione crescente sia della detrazione familiare sia dell'assegno per il nucleo familiare.

L'aliquota marginale implicita è quindi molto più elevata ed evidenzia non solo la scarsa trasparenza della nuova curva delle aliquote ma, attraendo nell'orbita dell'imposta personale anche l'assegno per il nucleo familiare, che risponde a condizioni reddituali particolari (il reddito da lavoro dipendente non deve essere inferiore al 70% del totale), aumenta il grado di irrazionalità della nuova IRE.

Il collegamento tra assegno per il nucleo familiare e imposizione personale operato dal legislatore attraverso disposizioni caratterizzate da uno stretto legame funzionale, adottate con la stessa legge, determina infatti un andamento differenziato e più oneroso (il prelievo netto cresce molto più rapidamente) per i redditi appartenenti alla stessa categoria reddituale, in presenza di oneri familiari; il carattere arbitrario e l'irragionevolezza di tali scelte appaiono quindi evidenti.

La trasformazione poi delle deduzioni dall'imponibile in detrazioni comporta l'assoggettamento alle addizionali locali anche della parte di reddito prima esclusa, in quanto rientrante nell'area della deducibilità: assume cioè un irragionevole carattere regressivo.

Qui a mio parere la discrezionalità legislativa non c'entra nulla, perché sarebbe stato possibile realizzare una distribuzione degli oneri tributari per fasce reddituali analoga, senza produrre effetti secondari irragionevoli, per di più occultati da meccanismi di illusione finanziaria.

Vale da ultimo la pena di ricordare che, poiché il ruolo delle deduzioni introdotte dalla legge 80/2003, era molto maggiore in termini di redditi non incisi dall'IRE, rispetto all'analogo effetto prodotto dalle detrazioni IRPEF, che aveva sostituito, il ritorno ad un sistema di detrazioni, ha comportato un ulteriore ampliamento degli elementi di irrazionalità già evidenziati dalla riforma del '97.

In definitiva, mentre il carattere decrescente delle deduzioni può essere discutibile, in quanto comporta una crescita più rapida della progressività media rispetto a quella marginale, ma non arbitrario, e quindi rientrante nelle scelte discrezionali del legislatore, le detrazioni decrescenti non sono compatibili con l'impianto di un'imposta progressiva, come vedremo più avanti, per gli effetti indotti che essi determinano sulla ripartizione degli oneri tributari, in contrasto con il principio di ragionevolezza.

Principio utilizzato recentemente dal Tribunale costituzionale tedesco per una pronuncia di illegittimità costituzionale, differita al 2008 dell'imposta sulle successioni; per le possibili disparità di trattamento che essa determina, in relazione alle diverse realtà patrimoniali.

"Ansimando fuggia la vaporiera": l'immagine carducciana è ormai sostituita dal sibilo dell'alta velocità. Ma, come ci ricorda Sergio Ricossa, i fuochisti della vaporiera non mancano mai, e qualche osservatore compiacente ha sottolineato i vantaggi delle detrazioni decrescenti in base all'applicazione di formule matematiche, rispetto agli scalini che comportava il sistema di deduzioni precedente.

La critica relativa ad alcune incoerenze del precedente sistema di deduzioni è fondata e avrebbe potuto essere corretta già nel 2006, se anche Tremonti non avesse sottostimato gli effetti positivi sul gettito delle principali imposte, indotto dal secondo modulo di riforma dell'IRE, introdotto con la finanziaria per il 2005.

Ma qualche incongruenza del sistema di deduzioni uscito dal confronto parlamentare sulla legge finanziaria per il 2005, e la mancanza nel Governo dell'epoca di una visione chiara circa le modalità di attuazione in modo coerente ed efficace di una riforma ambiziosa negli obiettivi, che esso stesso si era posto, fissati nella legge delega del 2003, ed abbandonati via via, non offre argomenti, per dimostrare che l'IRE 2007 rappresenti un progresso, sotto il profilo distributivo, rispetto al modello

precedente, anzi è avvenuto esattamente l'opposto, proprio in termini di razionalità dell'imposta.

D'altra parte il sistema di deduzioni decrescenti non è stato un'invenzione della riforma del 2003, ma un'eredità di quella del 1997; la trasformazione delle detrazioni in deduzioni ha solo trasferito a queste ultime, attenuandole, un elemento critico del precedente modello di progressività, che l'allargamento artificioso degli imponibili connesso con l'abbandono delle deduzioni, ha ulteriormente accentuato.

Il motivo che ha indotto il Governo a ritornare alle detrazioni, non attiene quindi ad esigenze di razionalità dell'imposta, ma è stato probabilmente finalizzato ad aumentare la progressività marginale sui redditi aggiuntivi, dissimulandone gli effetti, e a restituire al sindacato, attraverso le detrazioni, un potere di negoziazione in campo tributario che la legge 80/2003 aveva sicuramente attenuato; obiettivi quindi strettamente politici.

Il principale difetto delle detrazioni non è solo quello di mascherarne gli effetti distributivi, questione non irrilevante sotto il profilo della legittimità, per le modalità con cui sono state introdotte, ma di rendere assai meno evidente l'area dell'indifferenza fiscale, quella cioè al di sotto della quale non vi è convenienza ad evadere da parte del contribuente, e di aumentare la progressività implicita del tributo in misura non uniforme per le diverse categorie reddituali e solo relativamente alle fasce di reddito interessate dalle detrazioni. Gli elementi di arbitrarietà di questo modo di procedere sono evidenti, soprattutto per gli effetti sulla progressività delle detrazioni decrescenti, che incidono sulla razionalità del tributo.

Basta confrontare l'aliquota marginale implicita di un lavoratore dipendente senza oneri familiari, nel passaggio dal primo al secondo scaglione ( $27\% + 3,4\%$  di riduzione della detrazione =  $30,4\%$ ) con quella di un dipendente di pari reddito con coniuge e due figli a carico ( $27\% + 3,4\% + 3,1\% = 33,5\%$  a cui va aggiunta un'ulteriore aliquota oscillante tra lo  $0,8\%$  per un reddito di 16mila euro ed il  $6,05\%$  per un reddito di 28mila euro, imputabile alla riduzione dell'assegno per il nucleo familiare), per rendersi conto della penalizzazione che caratterizza la tassazione dei redditi aggiuntivi, per un lavoratore dipendente con due figli a carico, rispetto ad analogo reddito della stessa natura, non gravato da oneri familiari.

Se poi si confrontano le stesse categorie di soggetti, con redditi compresi tra i 29.000 ed i 40.000 euro, la forbice tra le due aliquote marginali si attenua molto lentamente, ma rimane comunque elevata ( $41,3\%$  i single,  $44,3\%$  i contribuenti con coniuge e due figli a carico più un'ulteriore riduzione dell'assegno per il nucleo familiare che comporta un'aliquota decrescente dal  $6,35\%$  al  $4,95\%$ , con un'aliquota totale implicita che oscilla tra il  $50,65\%$  ed il  $49,25\%$ ).

Nel passaggio tra i 40mila ed i 75mila euro, la progressività marginale per i lavoratori dipendenti con oneri familiari a carico cresce ulteriormente perché anche la detrazione per il coniuge, oltre a quella per i figli, assume carattere decrescente.

Nei redditi da lavoro autonomo le aliquote marginali implicite sono, per il gioco delle minori detrazioni, un po' meno elevate rispetto a quelle da lavoro dipendente. Si va infatti da un'aliquota del  $29,2\%$  per i redditi compresi nel secondo scaglione ad un'aliquota del  $40,2\%$  per quelli rientranti nel terzo scaglione (per i contribuenti con oneri familiari, l'aliquota marginale aumenta, come per il lavoro dipendente, di  $3,1$  punti percentuali).

L'aspetto francamente incomprensibile della nuova IRE è rappresentato dal fatto che per la maggior parte dei redditi da lavoro dipendente, per il gioco delle detrazioni, al forte aumento delle aliquote marginali non corrisponderanno spostamenti rilevanti in termini di imposta netta.

Tuttavia nei prossimi due anni, nei quali il Governo esclude riduzioni delle imposte, il forte aumento delle aliquote marginali riverbererà i propri effetti sulla dinamica delle ritenute operate dalle imprese sui redditi aggiuntivi corrisposti ai dipendenti. L'aggravio in termini di imposta oscillerà, anche in considerazione dei futuri incrementi contrattuali, tra i 2 e i 3 miliardi di euro all'anno, cifra sostanzialmente analoga alla riduzione del cuneo fiscale determinato dall'alleggerimento dell'IRAP. L'impressione che se ne trae è che l'apporto della politica tributaria al rilancio della competitività del sistema sarà trascurabile, mentre continuerà ad incidere negativamente sulla domanda interna.

D'altra parte, gli effetti distributivi del tutto arbitrari, interni alla medesima categoria reddituale, evidenziati dai semplici esempi proposti, non

possono essere ricondotti al metro della ragionevolezza, nel perimetro della discrezionalità legislativa, perché comportano, a parità di reddito da lavoro dipendente, all'interno del medesimo scaglione reddituale, un'imposizione molto più onerosa per i redditi aggiuntivi in relazione alla diversa posizione familiare del contribuente (single o con familiari a carico). Le detrazioni decrescenti non producono quindi solo illusione finanziaria o generiche irrazionalità da valutare secondo il metro della critica politica; determinano una frattura radicale con i principi che ne evidenziano l'illegittimità, per le disparità del tutto arbitrarie, con cui vengono tassati i redditi aggiuntivi nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, in relazione alla composizione del nucleo familiare.

La sostituzione delle deduzioni, i cui inconvenienti in termini di riduzione della progressività nel passaggio da uno scaglione all'altro avrebbero potuto essere facilmente corretti, all'interno di una politica di riduzione del prelievo collegata all'ampliamento degli imponibili dichiarati, con le detrazioni, determinerà, proprio per le incongruenze assai più gravi evidenziate in precedenza, effetti distributivi indesiderati (leggasi aumento del prelievo) per un numero imprecisabile di contribuenti, comunque assai più ampio di quelli originariamente stimati.

Tutto questo è stato reso possibile sia dalla mancanza di trasparenza degli effetti distributivi del prelievo, in relazione all'incremento delle aliquote marginali implicite, di cui non vi è traccia nella relazione di accompagnamento, sia dall'eclissi del controllo parlamentare che ha caratterizzato la procedura di approvazione della struttura della nuova IRE.

Se si analizza invece la struttura dell'IRE vigente nel 2006 dal punto di vista degli effetti distributivi, si rilevano facilmente i motivi strutturali che hanno contribuito al forte incremento del gettito rispetto ai precedenti periodi d'imposta.

L'andamento positivo dell'IRE nel 2005 e nel 2006, come ho evidenziato in un precedente articolo, è il risultato di una serie di elementi, che, purtroppo, non è possibile separare tra loro, in assenza di dati aggiornati relativi alla dinamica degli imponibili. A questo risultato, che non mi ha affatto sorpreso, ha comunque concorso in misura significativa anche l'allargamento consistente della no-tax area e della family area per un numero considerevole di contribuenti, stabilito dalla legge finanziaria per il 2005.

Il boom delle entrate, che ha registrato nell'ultimo anno un incremento del 9,9%, pari ad oltre 35 miliardi di euro, rispetto al precedente, è stato determinato da una molteplicità di concause, tutte positive (ripresa economica, effetto sugli imponibili IRE e IRES della revisione ed estensione degli studi di settore, aumento della no-tax area e della family area, la deduzione di 7.500 euro dalla base imponibile IRAP decise con le finanziarie per il 2005 e 2006, nuove norme antievasione, introdotte con il decreto legge del luglio 2006). Oltre il 30% di queste maggiori entrate, pari a 14 miliardi di euro, anche secondo l'attuale Governo, non avrebbe spiegazioni chiare. Si è parlato quindi di tax - compliance e di effetto Visco, che avrebbe indotto spontaneamente i contribuenti a una maggiore fedeltà fiscale.

A mio parere non occorre ricorrere ad interpretazioni fantasiose per spiegare un fenomeno piuttosto semplice: l'ampliamento dell'area dell'indifferenza fiscale nell'IRE, determinato dal notevole incremento delle deduzioni (no - tax area e family area), a partire dal 2005, ha avuto effetti positivi non solamente sulla dinamica dell'IRE.

Le imposte non sono realtà chiuse, ma strumenti di prelievo che incidono sulla realtà economica, caratterizzati da forte interdipendenza. In una situazione che evidenzia un'evasione diffusa e cronica, in tutte le principali imposte, l'aumento degli imponibili IRE ha comportato effetti positivi a cascata sul gettito dell'IRAP, dell'IVA, e indirettamente anche dell'IRES.

L'abbandono del sistema di deduzioni, appena avviato, rappresenta quindi non soltanto un elemento di minore trasparenza, ma, in base all'esperienza degli ultimi tre anni, è anche un errore tecnico sotto il profilo del contrasto all'evasione.

Con l'IRE 2006 l'ampiezza del primo scaglione, con aliquota del 23% era nominalmente di 26.000 euro, ai quali andava aggiunta quanto meno una parte della no-tax area e della family area; il passaggio allo scaglione successivo avveniva quindi solo se si superava una soglia variabile da soggetto a soggetto (comunque molto superiore a 26.000 euro). Con la riforma Visco, il passaggio alla scaglione successivo avviene quando si superano i 15.000 euro lordi: insomma uno stipendio

o una pensione di 1.160 euro lordi è considerata già una soglia di relativo benessere che comporta, nell'ipotesi più favorevole, un aumento della tassazione, con aliquota marginale implicita del 30,3%!

Certo è previsto l'aumento delle detrazioni a valle che dovrebbe compensare, secondo il Governo, l'aumento dell'aliquota, lasciando qualcosa di più, in busta paga fino ai redditi che rientrano nel primo scaglione della vecchia IRE ed abbiano carichi familiari.

Ma il calcolo è opinabile perché condizionato dalla situazione personale di ciascun contribuente, mentre è certo che il dimezzamento del primo scaglione e l'aumento delle aliquote, e quindi del prelievo in quelli successivi, inciderà pesantemente su tutti i redditi diversi e farà ripartire il fiscal drag, e cioè il drenaggio fiscale: un'espressione che sembra scomparsa dal vocabolario.

Un'ulteriore sorpresa, non so quanto gradita ai single, riguarda la tassazione familiare: qui, per il gioco degli assegni familiari e delle detrazioni, il miglioramento della posizione relativa della famiglia rispetto ai single avviene lasciando praticamente invariata la tassazione familiare rispetto al 2006; saranno invece i single a pagare mediante imposte più elevate! (Ma la situazione si inverte per i redditi aggiuntivi).

L'incremento dell'assegno per il nucleo familiare per riequilibrare l'aumento del prelievo sui redditi medio – bassi conseguente alla riforma dell'IRE 2007, finalizzato anch'esso ad ampliarne gli effetti redistributivi a carattere orizzontale, rappresenta un ulteriore elemento di irrazionalità e di confusione; anche perché il costo dell'incremento dell'assegno (pari a 940 milioni di euro) è coperto per circa il 70% dall'aumento dello 0,3% della contribuzione a carico dei lavoratori.

Il carattere decrescente della riduzione degli assegni al crescere del reddito è, come abbiamo visto, ancora più accentuato rispetto alle diminuzioni delle detrazioni ed introduce attraverso la combinazione di una progressività implicita abnorme e dei rilevati elementi di regressività, ulteriori effetti arbitrari ad elevato indice di irrazionalità nella dinamica dei redditi netti.

D'altra parte, poiché il diritto a percepire l'assegno è condizionato al fatto che il reddito da lavoro dipendente rappresenti almeno il 70% del reddito totale, il collegamento all'IRE di questo strumento di integrazione dei redditi familiari può determinare esiti non compatibili in termini di ragionevolezza con il principio di capacità contributiva.

Da questo punto di vista il peggioramento rispetto alla vecchia IRE, determinato dalla sostituzione delle deduzioni con le detrazioni, è particolarmente rilevante. La questione, sia chiaro, non riguarda lo strumento (deduzioni o detrazioni), che dal punto di vista degli effetti giuridici è del tutto indifferente; il problema è determinato dal carattere decrescente che hanno assunto a partire dal 1997 le detrazioni e poi dal 2003 le deduzioni. Mentre le deduzioni decrescenti, come abbiamo sottolineato in precedenza, presentano l'inconveniente, tutto sommato minore, di comportare una riduzione della progressività nel passaggio da uno scaglione a quello successivo, le detrazioni decrescenti sono incompatibili, in termini di razionalità, con la struttura progressiva dell'imposta personale, perché determinano, a parità di reddito, aliquote marginali più elevate per i soggetti con oneri familiari.

In ogni caso il collegamento tra imposizione tributaria e strumenti di sostegno dei redditi familiari determina una confusione di ruoli, che non contribuisce certo ad aumentarne la coerenza, e aumenta la convenienza ad evadere il fisco.

Il sistema degli assegni familiari a carico della finanza pubblica, di evidente utilità sociale quarant'anni orsono, quando l'imposizione sui salari si limitava alla ritenuta dell'1,62% ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, non ha più senso oggi, in cui il prelievo medio sui redditi da lavoro è aumentato, nell'arco di un trentennio, di 14 volte.

Sembra un paradosso: tutti gli osservatori più avveduti evidenziano gli effetti strutturali negativi determinati dall'economia irregolare, ma nessuno formula rilievi quando vengono adottati strumenti che la alimentano.

Gli assegni familiari rappresentano ormai uno strumento di archeologia sociale, che premia il lavoro nero, specie femminile; andrebbero quindi assorbiti all'interno dell'imposta personale, attraverso l'aumento delle deduzioni per carichi familiari, allargando l'area dell'indifferenza fiscale e riducendo in parallelo quella dell'evasione.

Senza lasciarsi fuorviare dalla sopravvalutazione del problema degli incapienti, irrilevante quando è sintomo di evasione fiscale, e da contrastare in caso di condizioni di reale disagio sociale, con l'offerta di

servizi a carattere gratuito.

Ma le sorprese non sono finite. No-tax area e family area, fino al 2006, abbattavano in modo consistente la base imponibile dell'IRE ai fini delle addizionali regionale e comunale. Dal 2007 invece la base imponibile delle addizionali locali non beneficerà più delle deduzioni ormai sostituite da detrazioni d'imposta; essa pertanto crescerà di un importo che può essere stimato tra gli 80 ed i 120 miliardi di euro, con un aumento delle relative imposte che potrà oscillare tra gli 800 milioni e il miliardo e mezzo di euro all'anno.

I maggiori oneri, occorre precisarlo, prescindono da ulteriori incrementi delle addizionali, che la finanziaria rende possibili ed hanno carattere tendenzialmente regressivo, perché l'aumento delle imposte locali sarà maggiore per quei contribuenti a reddito medio – basso, che beneficiavano nel 2006 integralmente delle deduzioni, mentre decrescerà al crescere del reddito: la novità non avrà quindi effetto sui benestanti.

Se poi si considerano i redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, si comprende l'iter logico che ha condotto alla riforma dell'IRE del 2007: quello di operare una redistribuzione orizzontale del prelievo, solo apparentemente simile a quella già realizzata nel 1997.

Gli altri redditi, specie quelli da lavoro autonomo, ricevono infatti una sistemazione più equilibrata e la curva delle aliquote, meno condizionata dalle detrazioni e dagli assegni familiari appare, nel complesso, meno irrazionale, rispetto a quella del lavoro dipendente.

La redistribuzione opera quindi essenzialmente sui redditi aggiuntivi, fortemente penalizzati dall'aumento delle aliquote marginali implicite, ed incide maggiormente sulle categorie reddituali in cui più ampia è la forbice tra aliquota media ed aliquota marginale, quindi sui lavoratori dipendenti, ed in special modo su quelli con carichi familiari. Si tratta di scelte in cui convivono accanto ad elementi comprensibili altri del tutto arbitrari; l'aumento generalizzato degli oneri fiscali per tutti i redditi aggiuntivi non è infatti uniforme, perché varia in relazione alla posizione dei diversi contribuenti.

In ogni caso la sensazione sgradevole è che l'effetto combinato delle norme anti – evasione e dell'aumento generalizzato delle aliquote marginali penalizzerà ancora una volta i contribuenti in regola, premiando gli evasori.

Il nuovo assetto dell'IRE è comunque criticabile anche all'interno della logica che lo accompagna, perché gli aumenti del prelievo incideranno su tutti i contribuenti con andamento lineare decrescente, mentre i benefici delle riduzioni (modeste) saranno maggiori per i redditi da lavoro dipendente rispetto a quelli da lavoro autonomo e saranno comunque decrescenti; il che equivale a dire che la redistribuzione orizzontale operata a carico dei redditi diversi da quelli da lavoro dipendente si concentrerà essenzialmente su quelli medio – bassi, avrà cioè anch'essa un andamento regressivo.

Dal punto di vista dell'incremento del gettito tributario, che la legge finanziaria stima pari a 18 miliardi di euro nel 2007, una parte molto consistente (7,9 miliardi) dovrebbe venire dalla riduzione dell'evasione. Si tratta ovviamente di un dato opinabile, non essendo possibile separare gli incrementi di gettito legati all'emersione di materia imponibile precedentemente occultata, da quelli prodotti dalle modifiche strutturali dell'IRE, introdotte con la finanziaria per il 2007; ed essendo ormai privo di significato, per la ristrutturazione profonda dell'IRE anche il semplice confronto dei dati del gettito, raffrontati con quelli degli anni precedenti.

Quello che appare certo è che il maggior prelievo atteso si concentrerà prevalentemente sui redditi medi, anche per effetto del drenaggio fiscale spinto dal dimezzamento del primo scaglione, e sarà probabilmente maggiore rispetto a quanto previsto dal Governo, a meno di una ripartenza dell'evasione, che l'esperienza del '97 non consente certo di escludere.

Tuttavia l'aspetto più discutibile della riforma, non sta nell'aumento della progressività, decisione questa essenzialmente politica, ma nel fatto che questa opzione, del tutto legittima, sia stata attuata, per la procedura di approvazione della legge finanziaria in cui era inserita, senza alcun confronto parlamentare, circa gli effetti distributivi reali.

Questa scelta, motivata dall'obiettivo non dichiarato di aumentare, a parità di imponibile, il prelievo sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente, accentuandone la redistribuzione orizzontale, per penalizzare gli evasori, in realtà ne incentiva i comportamenti illeciti ed

appare quindi in contraddizione con l'obiettivo di contrastarla.

Vale la pena sottolineare che la progressività effettiva dell'IRE, prima della riforma introdotta con la legge finanziaria 2007, era ragionevole, ed i correttivi apportati da quest'ultima non dovrebbero determinare alcun terremoto nel prelievo complessivo.

Proprio per questo, la soluzione adottata resta opinabile, perché se è probabilmente vero che l'aumento delle detrazioni e degli assegni familiari controbilancerà, per una parte dei contribuenti, l'effetto combinato della riduzione dell'ampiezza degli scaglioni e dell'aumento delle aliquote, incidendo marginalmente sulla progressività media (per altro già elevata, specie per i redditi medi), l'aumento delle aliquote marginali costituisce, per le ragioni precedentemente richiamate, un errore dal punto di vista della tecnica tributaria, perché amplifica gli effetti negativi connessi con l'adozione di aliquote marginali elevate, senza determinare alcun vantaggio sotto il profilo degli assetti distributivi.

In definitiva dopo il forte incremento della pressione fiscale registrato nel 2006 (1,7% del PIL), un ulteriore aumento di 1,2 punti percentuali nel 2007 concentrato prevalentemente sulle imposte dirette, appare sotto il profilo economico un azzardo, anche per il carattere non certo virtuoso della nuova spesa corrente che è chiamato a finanziare. A meno di sorprese determinate da errori di calcolo, che l'opacità del processo di approvazione della riforma non consente di escludere.

In conclusione, la novità tributaria più interessante è rappresentata dalla riduzione della base imponibile dell'IRAP, che, a regime, dovrebbe determinare una riduzione del prelievo sul monte salari (il cosiddetto cuneo fiscale) pari ad oltre 6 miliardi di euro.

L'intervento sull'IRAP, che non ha carattere agevolativo ma strutturale, perché comporta una consistente riduzione della componente salariale della base imponibile dell'IRAP, non è probabilmente estraneo, in quanto preventivamente pubblicizzato, alla soluzione positiva della questione della compatibilità del tributo con la disciplina comunitaria dell'IVA, sancita ad ottobre dalla Corte di Giustizia europea.

Questa misura di grande rilievo, occorre ribadirlo, specie se rappresenta l'avvio di una graduale riduzione del cuneo fiscale, incontra tuttavia due ordini di limitazioni.

La prima, è che essa purtroppo non appare inserita all'interno di un più ampio disegno di politica tributaria, finalizzato al recupero della competitività del nostro sistema produttivo. L'esclusione di una parte significativa dei servizi dagli interventi di alleggerimento dell'IRAP, motivata dalla scarsa concorrenza che esisterebbe in quelle aree, evidenzia l'assenza di una visione sistematica perché penalizza settori, quali banche e assicurazioni, che incidono trasversalmente sulla competitività del sistema Italia.

Il rifinanziamento del credito d'imposta per la nuova occupazione è indubbiamente positivo, in parallelo con il raddoppio fino a 200.000 euro della soglia al di sotto della quale gli interventi a sostegno delle imprese, non sono considerati incompatibili con il divieto comunitario di aiuti di Stato alle imprese.

Lo stesso non si può dire della pioggia di incentivi alla rottamazione di auto, elettrodomestici, o all'acquisto di televisori di ultimissima generazione o di computer, prodotti questi ultimi totalmente di importazione, e le cui vendite sono sostenute dal credito al consumo, che è difficile considerare elementi di una politica industriale, o socialmente rilevanti. Positivi invece gli incentivi alla fusione delle imprese e la penalizzazione fiscale delle società di comodo. Ma, specie dopo la riforma dell'IRES che ha chiuso molti varchi a pratiche elusive e all'evasione, il nostro sistema fiscale resta estremamente oneroso per le imprese italiane e non incentiva certo l'afflusso di capitali esteri.

La seconda, già evidenziata in precedenza, attiene al forte aumento della progressività marginale nell'imposta sui salari, che penalizzerà i redditi aggiuntivi (straordinari, gratifiche, premi di produzione, ecc.), spingendo a corrisponderne una parte al nero, farà ripartire il drenaggio fiscale, condizionando la politica salariale ad elementi che non hanno niente a che vedere con la produttività, ed introdurrà in controtendenza, con l'intervento sull'IRAP, un elemento di ulteriore crescita del cuneo fiscale.

Dal lato della finanza pubblica il prevedibile ulteriore incremento del gettito tributario nel 2007, determinato solo in parte dall'alluvione di disposizioni innovative o modificative dell'ordinamento, introdotte nel settore fiscale negli ultimi sei mesi, sia soprattutto dalla modifica della



struttura dell'imposta personale, dovrebbe avere un effetto positivo sul riequilibrio strutturale dei conti pubblici.

Il condizionale è tuttavia d'obbligo, perché la legge finanziaria 2007 ha indirizzato la parte prevalente dell'incremento del gettito tributario realizzato nel 2006, al finanziamento di nuova spesa pubblica; evidenziando la debolezza dell'impianto macroeconomico di una manovra di finanza pubblica che determinerà, secondo le stime dello stesso Governo, una riduzione del PIL tendenziale pari allo 0,3% e quindi un calo del gettito tra i 2 e i 3 miliardi di euro, indotto dall'eccesso di prelievo tributario, deciso con la legge finanziaria. In definitiva il fisco italiano si comporta peggio del mitico Crono; questi mangiava i propri figli, mentre il nostro sistema fiscale è autodistruttivo, in quanto riduce il gettito per eccesso di prelievo.

Una scelta di questo tipo, inevitabile in una situazione di emergenza, appare del tutto ingiustificata se, come è avvenuto con la legge finanziaria per il 2007, è finalizzata a coprire, per giunta in modo poco trasparente, un ulteriore aumento della spesa corrente.

I prossimi, previsti, aumenti delle imposte indirette, dal bollo auto a quelle sui trasferimenti immobiliari, e delle imposte regionali e locali, completano un quadro di evidente sottovalutazione delle conseguenze di un eccesso di intermediazione pubblica della ricchezza, ormai stabilizzata a livelli superiori al 50% del PIL.

Questa situazione comporta per l'economia regolare, che rappresenta pur sempre almeno i 3/4 della ricchezza prodotta, una pressione fiscale superiore al 50%, indicativa di una permanente grave condizione di stress fiscale che, anche quando riequilibra i conti, non risana l'economia italiana ma ne rappresenta, probabilmente, la principale componente del declino, per i limiti strutturali e distributivi del sistema.

D'altra parte l'annullamento, di fatto, del controllo parlamentare sulla legge finanziaria ha consentito di far passare, tra l'altro, nelle mille pieghe della legge stessa, disposizioni odiose quali il taglio del 10% delle pensioni pubbliche di reversibilità, liquidate prima della riforma Dini del '95: decisione da stato di guerra, in stridente contrasto con tutto il contesto della manovra per il 2007, ma che evidenzia in maniera emblematica i guasti prodotti dall'eclissi del diritto al bilancio.

#### **4. Crisi della legge e declino del diritto tributario**

Questa breve panoramica ha volutamente sorvolato sui tanti rivoli che attraverso la legge finanziaria hanno contribuito ad alimentare la spesa clientelare e sulla produzione di disposizioni a carattere tributario, certo non caratterizzate da self – restraint, su cui più facile sarebbe formulare osservazioni critiche; per concentrare l'attenzione su alcune questioni di metodo di maggiore interesse sotto il profilo giuridico, con l'obiettivo di aprire una riflessione e un confronto sui percorsi possibili di una ricomposizione unitaria dei processi decisionali, nel settore della finanza pubblica.

La questione, occorre sottolinearlo, è centrale anche per il giurista che si occupa di diritto tributario. Le disposizioni a contenuto fiscale, negli ordinamenti moderni, non sono fini a se stesse, essendo strumentali al finanziamento della spesa pubblica ed al cui processo di formazione delle decisioni, sono pertanto strettamente collegate.

Il principio della separazione tra potere di imposizione e potere di spesa, su cui è nato e si è sviluppato nell'arco di oltre un secolo il costituzionalismo liberale, ha trovato un'ulteriore specificazione nel modello di stato sociale europeo, caratterizzato dal principio dell'unità della finanza pubblica.

Appartiene difatti alla legge di fissare la ripartizione delle risorse tra i diversi livelli di governo, su cui si articola lo Stato e al Parlamento Nazionale ed, eventualmente, alle Assemblee Legislative Regionali, di decidere le spese e votare le imposte necessarie al loro finanziamento.

Nella prima parte di queste note ho cercato di evidenziare il processo che ha portato nell'arco di un quindicennio a svuotare di significato il tradizionale rapporto e la dialettica Governo – Parlamento nel campo delle decisioni di spesa; processo che inevitabilmente si è esteso al settore tributario, nel momento in cui ha assunto responsabilità di governo una maggioranza orientata, del tutto legittimamente, ad allargare l'area dell'intermediazione pubblica della ricchezza.

Per recuperare un corretto equilibrio di poteri tra Governo e Parlamento, in tema di spesa pubblica, occorre necessariamente ritornare alla Costituzione, che affida al Parlamento il potere di deliberare nuove o maggiori spese, riservando al Governo, limitatamente ad interventi

organizzati per settori organici, di proporre al Parlamento, con la legge finanziaria, quelle modifiche ed integrazioni alle leggi di spesa e alle disposizioni tributarie, che esso ritenga funzionali al perseguimento dei propri obiettivi politici, fissati nella legge di bilancio.

In questi ultimi anni si è assistito ad una trasformazione del processo decisionale nel settore della spesa, diverso da quello che aveva caratterizzato gli anni '80, ma dalle conseguenze non meno degenerative. Negli anni '80 l'attuazione delle leggi di spesa votate dal Parlamento con copertura insufficiente o fantasiosa, era assicurata dal Governo attraverso il ricorso crescente all'indebitamento.

Oggi che, anche per i vincoli del patto di stabilità europeo, il Parlamento non potrebbe votare nuove spese senza indicarne un'adeguata copertura, le nuove o maggiori spese vengono introdotte nell'ordinamento dal Governo, con la legge finanziaria, senza alcun obbligo di copertura specifica delle singole voci di spesa.

E' infatti la legge finanziaria a fornire la copertura, attraverso il sistema dei saldi (entrate meno spese, più ricorso all'indebitamento per la differenza) all'insieme delle nuove o maggiori spese inserite nella legge finanziaria stessa, svuotando di contenuto il vincolo della copertura specifica delle singole spese stabilito dall'art. 81, IV comma, della Costituzione.

Se poi, come è avvenuto con l'ultima finanziaria, il Governo ricorre all'artificio di accorpate in un unico articolo l'insieme delle disposizioni della finanziaria, trasformando i vari articoli in altrettanti commi, vincolando il Parlamento al voto di fiducia, allora alla violazione dell'art. 81 si aggiunge anche quella dell'art. 72 sul procedimento legislativo.

La legge finanziaria quindi da strumento per introdurre flessibilità nella predisposizione della manovra di bilancio da parte del Governo, facilitando, e rendendone quindi più incisivo il controllo parlamentare, data la maggiore semplicità e trasparenza della legge finanziaria, rispetto alla intrinseca complessità del Bilancio dello Stato, costruito su unità previsionali di base, si è trasformata nello strumento per sottrarre, nei fatti, la manovra di bilancio al controllo parlamentare.

Ho indicato in precedenza le linee guida che dovrebbero accompagnare la predisposizione della legge finanziaria da parte del Governo e che si riassumono nel binomio interventi dal lato della spesa limitati, ripartiti per settori organici, e definizione delle risorse e loro ripartizione tra Stato, Regioni ed Enti di decentramento, nel rispetto dei principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, fissati dallo Stato.

Un documento quindi asciutto nei contenuti, sui quali il Governo costruisce il proprio indirizzo politico, la cui emendabilità, in sede di approvazione parlamentare è resa possibile proprio dalla dimensione contenuta del testo, nei limiti in cui le modifiche proposte siano compatibili con l'architettura del documento stesso: restituendo, ai sensi dell'art. 81 Cost., al Parlamento un potere effettivo di approvazione della legislazione di bilancio.

Più delicata e complessa è la questione relativa alla legislazione tributaria: già oggi la legge del '99 non consente di inserire nella legge finanziaria disposizioni a carattere ordinamentale; le disposizioni fiscali compatibili con la funzione della legge finanziaria dovrebbero essere quindi solo quelle che comportino variazioni nelle aliquote, agevolazioni, ovvero l'estensione soggettiva ed oggettiva di tributi già esistenti; dovrebbe quindi essere esclusa la possibilità di introdurre nuove imposte con la legge finanziaria, ovvero di riformare le imposte già esistenti, in modo tale da modificarne in misura significativa gli assetti distributivi.

Ma, a parte queste limitazioni, l'esperienza degli ultimi mesi ha evidenziato, accanto ad una ipertrofia legislativa, una tendenza, da parte del Governo, a considerare i principi e i limiti all'esercizio della potestà tributaria, alla stregua di impacci burocratici da aggirare, quando non più semplicemente da ignorare.

Si tratta, purtroppo, di una tendenza ricorrente nella politica tributaria italiana, aggravata oggi non solo dalla circostanza che esiste ormai da 7 anni un sistema di norme di principio e una interpretazione giurisprudenziale che meriterebbe più attenzione da parte del legislatore, ma anche dal fatto che alla mancata osservanza dello Statuto del contribuente, il più delle volte non corrisponde alcuna reale esigenza di efficacia delle disposizioni assunte in deroga.

Un esempio di questa tendenza a ridurre la libertà dei cittadini, senza valide ragioni, è rappresentato dal progetto di condizionare la portabilità

degli assegni ad una nuova specifica imposta. Immaginare di contrastare il fenomeno dell'evasione attraverso l'obbligo della non trasferibilità degli assegni lascia francamente esterrefatti; perché non prevedere allora anche una tassa sull'uso del denaro!

La produzione di norme tributarie degli ultimi mesi, tutte assunte attraverso un uso sostanzialmente improprio della decretazione d'urgenza (decreto legge Bersani – Visco di luglio, decreto legge collegato alla finanziaria, legge finanziaria), se da un lato, specie con la legge finanziaria, ha introdotto nell'ordinamento tributario novità di grande rilievo, con un livello di attenzione, trasparenza e controllo, da parte del Parlamento, titolare in materia di una riserva di legge, inversamente proporzionale all'importanza dell'oggetto; dall'altro ha anche evidenziato i limiti, determinati dalla volontà di dare segnali di apparente discontinuità, rispetto alla politica tributaria del Governo precedente. Senza tener conto che l'attuazione, molto parziale, della legge 80/2003 di riforma del sistema tributario dello Stato ha fatto sì che l'impianto del sistema tributario sia rimasto sostanzialmente quello ereditato da Tremonti nel 2001, disegnato proprio da Visco con la riforma del 1997.

La produzione di norme a mezzo di norme, finalizzata a correggere incongruenze, omissioni ed errori, introdotti nell'ordinamento con il decreto precedente, in cui elementari esigenze di sistematicità vengono semplicemente ignorate, e che ha condotto uno studioso autorevole, solitamente prudente, quale è Enrico De Mita, a parlare di caos legislativo e di leggi mostro, determina non soltanto un problema di cattivo uso della tecnica legislativa. Comporta infatti l'accantonamento sistematico, da parte del Governo, dei vincoli di trasparenza dal punto di vista distributivo, di razionalità nelle scelte e di coerenza del sistema; vincoli, occorre precisare, di natura sostanziale e presupposto di legittimità delle norme finanziarie e tributarie.

Nel corso di poco più di cinque mesi il Testo Unico delle imposte sui redditi è stato modificato 73 volte, nell'arco di vent'anni si sono prodotte 124 versioni diverse del TUIR; almeno l'editoria specializzata non ne ha sofferto!

La casistica delle incongruenze e la sproporzione tra la moltiplicazione degli adempimenti e gli effetti che essi potranno produrre, farebbe sorridere, se non determinasse continui disagi (mi si perdoni l'eufemismo) per gli operatori professionali e per i contribuenti. Articoli prima abrogati e poi resuscitati nella stessa legge, norme modificate due volte nella stesso testo in commi diversi, e naturalmente con contenuti diversi (è il caso dell'articolo 10 del TUIR sulla deducibilità dei contributi per la previdenza complementare, che prevede ai commi 313 e 314 della legge finanziaria due regimi incompatibili fra loro; occorrerà interpellare la Sibilla per sapere quale dei due commi applicare).

Tra le tante disposizioni opinabili, le buone intenzioni non sono in discussione, è emblematico per l'irragionevolezza che la ispira, il raddoppio dei termini di decadenza ai fini dell'accertamento nelle imposte dirette e nell'IVA, in presenza di una delle ipotesi di reato previste dal Dlgs. 74/2000.

La questione non investe solo il diverso ruolo svolto, in un sistema giuridico evoluto, dalla repressione penale di forme particolarmente gravi di evasione, rispetto al processo tributario, che è finalizzato a determinare il dovuto, quando vi sia discordanza, non componibile in sede amministrativa, tra dichiarato ed accertato.

La norma infatti tende irragionevolmente a collegare funzionalmente i due processi, tributario e penale, disciplinati dalla legge in modo indipendente, all'attività di accertamento, alterando attraverso il superamento delle soglie di punibilità, degli imponibili accertati, i termini di decadenza nell'attività di accertamento.

Il raddoppio dei termini per l'accertamento, dati i più brevi termini di prescrizione, stabiliti per l'esercizio dell'azione penale, rende la disposizione inutile dal punto di vista penalistico; gli effetti indotti sono comunque evidenti, e come ha rilevato efficacemente Enrico De Mita su "Il Sole 24 ORE", non sono riconducibili a un sistema di diritto.

Dalle nuove disposizioni introdotte negli artt. 24 e 25 della legge 248/06 emerge una visione distorta della repressione dell'evasione, in cui la sanzione penale da strumento sanzionatorio rispetto al bene giuridico violato, degrada a mezzo improprio per indurre il contribuente a concordare il proprio debito di imposta con l'amministrazione finanziaria.

Ovviamente, poiché il diritto è un sistema logico compiuto, le nuove

norme ingolferanno il contenzioso tributario, con accertamenti che, se le soglie di punibilità non fossero confermate nel corso del giudizio e cioè nella larghissima maggioranza dei casi, verranno annullati dal giudice tributario per decadenza dei termini, con effetti dal punto di vista della repressione dell'evasione irrilevanti.

Non credo abbia invece precedenti il fatto che, l'applicabilità o meno di un termine di decadenza, sia rimesso alla stessa amministrazione abilitata a svolgere l'attività, cui il termine di decadenza si riferisce. Qui non è solo questione di riserva di legge, svuotata della propria funzione, ma di eclissi dello Stato di diritto.

Il disagio indotto dalla instabilità normativa per i contribuenti è in tutti i casi mitigato (è difficile che tutte le novità riguardino un solo stesso contribuente), rispetto all'effetto dirompente che l'impatto di queste continue modifiche, prive il più delle volte di qualsiasi coordinamento, avrà sull'amministrazione finanziaria, che è la principale vittima di questo modo di procedere.

Quando si immagina di aggredire l'evasione con campagne moralistiche, la cui popolarità per altro è significativamente decrescente (se l'evasione tocca un po' tutti il disvalore di tali comportamenti è, come direbbero i matematici, una funzione che tende allo zero), accompagnate da una valanga di nuove disposizioni amministrative e contabili, comunque a contenuto repressivo, incidendo solo marginalmente sulla struttura dei tributi, forse si dimentica che la produzione abnorme di nuove disposizioni ha, ai fini del contrasto all'evasione, effetti non diversi dal non avere alcuna norma.

Mentre nei prossimi mesi l'amministrazione finanziaria, che non è per altro tradizionalmente caratterizzata da specializzazione settoriale particolarmente elevata, cercherà di districarsi nella selva delle nuove disposizioni, per cercare di applicarle nel modo meno disordinato che le sarà possibile, l'universo mondo che evade il fisco, che costituisce un sistema ben lubrificato dagli innumerevoli vasi comunicanti, avrà tutto il tempo di organizzarsi per utilizzare al meglio la confusione normativa, conseguenza della produzione alluvionale di norme antielusive ed anti evasione, e trarre vantaggio dall'aumento irragionevole della progressività marginale, facendo lievitare ulteriormente la rendita fiscale dell'evasione.

L'esperienza di quest'inizio di legislatura in campo finanziario e tributario è stata comunque utile perché ha posto in evidenza una serie di elementi di sofferenza, che prescindono dagli obiettivi perseguiti, spesso condivisibili, e dal contenuto delle norme adottate, e si innestano sul tronco della crisi della legge, ormai evidente in tutti i campi del diritto. Essa offre al giurista spunti per una riflessione più ampia, perché investe, ben al di là delle intenzioni del legislatore, l'essenza stessa dello Stato moderno, fondato sulla separazione dei poteri e sui limiti al loro esercizio.

L'abrogazione di fatto dello Statuto del contribuente, attraverso l'abuso della decretazione d'urgenza, il continuo ricorso alla retroattività, espressamente vietato dallo Statuto stesso, la lievitazione, con metodi artificiosi, del reddito imponibile, e l'ampliamento dei poteri discrezionali dell'Amministrazione, non controbilanciati da adeguate garanzie, confligge non solo con i principi di chiarezza e stabilità delle norme tributarie, radicati nella cultura economica e giuridica italiana da De Viti De Marco ad Einaudi, da Vanoni a Giannini, da Allorio a Micheli, quale premessa ad una loro diffusa osservanza da parte dei cittadini; alimenta nei medesimi cittadini una sfiducia rispetto alle istituzioni, che rappresenta il terreno fertile per lo sviluppo di pratiche elusive, ovvero di vera e propria evasione.

L'aspetto forse più grave è che la crisi della legge appare un fenomeno inarrestabile. Certo la Corte Costituzionale dal 96 ha posto fine agli abusi più evidenti in tema di decretazione d'urgenza, con la conseguenza di far lievitare la produzione di deleghe legislative generiche, in cui il controllo parlamentare, come ha evidenziato da ultimo Gianni Marongiu, è ancor meno incisivo di quello esercitato attraverso la legge di conversione, sui decreti legge.

In quest'ottica il declino del diritto tributario potrebbe apparire, ad un osservatore poco attento, per la sua natura di diritto a contenuto economico instabile, il portato di una situazione contingente, ricollegabile ad una condizione di particolare criticità della finanza pubblica, non diversa da altre che l'Italia ha vissuto in precedenza. Potrebbe essere interpretata in questo senso l'affermazione del ministro Padoa Schioppa di quest'estate, secondo cui l'Italia attraverserebbe

una situazione di emergenza più grave di quella del '92.

Ma non è così, il declino del diritto tributario è effetto di una crisi ben più grave, che ha investito il diritto al bilancio; che si esprime nell'eclissi del diritto – dovere del Parlamento di esercitare un controllo pieno, quindi non puramente formale, sulla proposta di bilancio, presentata dal Governo all'approvazione delle Camere, una caratteristica essenziale delle democrazie parlamentari.

A ben vedere, l'aver adottato per l'approvazione della legge finanziaria la stessa procedura con cui ormai vengono convertiti, per fortuna non sempre, i decreti legge, e cioè l'articolo unico, diviso in decine o migliaia di commi fa lo stesso, è abnorme, perché nella sostanza equivale ad approvare la legislazione di Bilancio con le stesse modalità impiegate per la conversione dei decreti legge: non siamo ancora alla Legge finanziaria adottata per decreto, ma, nella sostanza, ci siamo vicini.

Una realtà quest'ultima in nessun modo assimilabile, che risponde a situazioni straordinarie di necessità ed urgenza, che abilitano il Governo, sotto la propria responsabilità, ad adottare atti con forza di legge con validità temporalmente limitata, salvo il potere del Parlamento, con la legge di conversione, di dare stabilità alle disposizioni stesse, ovvero di espungerle dall'ordinamento.

Il potere – dovere del Parlamento di assicurare, con la legge di approvazione del bilancio, il funzionamento e la continuità dello Stato, ha una funzione profondamente diversa: esprime il nucleo centrale della divisione dei poteri, che affida al Governo l'attuazione della legislazione di entrata e di spesa, precedentemente votata e quindi decisa dal Parlamento, secondo il proprio indirizzo politico, ed al Parlamento di rinnovare, con la legge di approvazione del Bilancio, la fiducia al Governo e all'indirizzo politico che esso esprime.

Con la procedura anomala richiamata in precedenza, la legislazione di entrata e di spesa è stata di fatto sottratta al controllo parlamentare, in aperta violazione del terzo comma dell'art. 81 della Costituzione.

Mentre la copertura generale, ma non specifica, delle nuove o maggiori spese decise con la legge finanziaria, contrasta radicalmente con il quarto comma dello stesso articolo 81, proprio per la trasformazione che ha caratterizzato le ultime leggi finanziarie, in contrasto con le norme che ne disciplinano il procedimento di formazione. Determinando un'ipotesi evidente di eccesso di potere legislativo, mediante sviamento della funzione della legge finanziaria.

Il carattere sistematico di questo modo di procedere non nasce oggi; esso evidenzia una degenerazione, a ben vedere, ancor più grave dell'abrogazione tacita dello Statuto del contribuente. Legge, è bene ricordarlo, votata nel 2000 da una amplissima maggioranza parlamentare, preoccupata di assicurare che la legislazione tributaria, fosse sempre, conforme ai principi costituzionali, funzionali ad assicurare trasparenza, coerenza ed equilibrio al sistema tributario, e più in generale il rispetto non formalistico dei principi di eguaglianza e capacità contributiva.

Come non considerare deviante l'impiego del voto di fiducia, nel procedimento di formazione della legge finanziaria, elemento essenziale del diritto al bilancio, il cui contenuto esprime l'indirizzo politico del Governo nella gestione della finanza pubblica.

Se il contenuto politico dell'approvazione parlamentare della legge finanziaria è rappresentato dalla conferma della fiducia al Governo, da parte della maggioranza parlamentare che lo ha espresso, la richiesta di fiducia su un atto la cui approvazione è in sé un atto di fiducia, ne evidenzia il carattere strumentale, funzionale all'obiettivo di comprimere illegittimamente il ruolo del Parlamento in una materia, quella di bilancio caratterizzata da riserva assoluta di legge e dal punto di vista procedimentale, ulteriormente rafforzata dalla cosiddetta riserva di Assemblea.

D'altra parte, la pratica fin qui seguita sistematicamente dal Governo di porre la fiducia sulla legge di conversione dei decreti legge, se comporta la decadenza degli emendamenti, riducendo il Parlamento ad un ruolo di semplice ratifica, è, almeno in parte conforme alla logica sottintesa nell'articolo 77 che disciplina la decretazione d'urgenza. La decadenza degli emendamenti in seguito al voto di fiducia, non confligge con la stringente delimitazione costituzionale del potere governativo di emanare atti aventi forza di legge; potere che, non a caso, ruota intorno alla responsabilità del Governo, per i contenuti delle norme a carattere d'urgenza da esso assunte.

La prassi che consente la modifica dei decreti in sede di approvazione della legge di conversione, è resa infatti possibile dal consenso implicito del Governo; per cui il voto del Parlamento, nell'approvazione della legge di conversione si configura sostanzialmente come un potere di ratifica, sia pure non del tutto vincolato. Situazione quest'ultima che, per le considerazioni precedentemente svolte, non è assimilabile in alcun modo al procedimento di formazione della legge finanziaria e di bilancio, in cui la differenziazione dei ruoli e dei poteri tra Governo e Parlamento, è disciplinata esplicitamente in Costituzione.

Le considerazioni che precedono evidenziano il carattere destabilizzante di una procedura siffatta, che salta ogni vincolo posto dalla Costituzione al procedimento legislativo e permette di dare vita a norme ordinamentali, e nel caso specifico alla riforma della principale imposta degli ordinamenti tributari, quella personale, senza alcun controllo di merito da parte del Parlamento. Eludendo elementari vincoli di trasparenza, chiarezza negli effetti distributivi, diretti ed indotti, e di coerenza rispetto al sistema tributario, che non sono evidentemente di natura solo formale.

Trasformando il consenso parlamentare da manifestazione di fiducia in puro atto di fede.

Il tema dei rapporti tra funzione di Governo ed esercizio della potestà legislativa, è questione aperta e complessa, che travalica i pur gravi elementi di criticità evidenziati dall'ultima sessione di bilancio.

Essa investe infatti la stessa struttura delle nostre istituzioni e riguarda in primo luogo il ruolo dello Stato, di cui spesso si parla in modo acritico di declino, senza comprendere che il declino non riguarda lo Stato, in quanto istituzione, ma è conseguenza della capacità o meno che esso ha di trasformarsi e di offrire soluzioni idonee a tutelare in forme nuove i diritti individuali e quelli della nostra Comunità Nazionale, nell'era della globalizzazione.

Da questo punto di vista la tendenza a piegare le istituzioni parlamentari alle esigenze del Governo, comprimendo i diritti della stessa maggioranza, privando la funzione legislativa del potere di determinarne discrezionalmente gli elementi contenutistici, rendendola quindi pari ad un contenitore privo di qualsiasi anima giuridica, evidenzia, al di là delle diverse scelte di merito operate dal Governo, talune anche apprezzabili, un percorso che segna non solo il declino del diritto tributario, ma un arretramento complessivo del livello della nostra civiltà giuridica.

Questo processo degenerativo potrebbe apparire ineluttabile, ma non è così. Il ruolo della cultura giuridica è infatti non solo quello di regolare i diversi interessi, secondo scale di priorità condivise, ma quello di determinare le condizioni perché detto processo possa svolgersi in modo trasparente ed ordinato, restituendo al popolo l'esercizio effettivo della sovranità.

Sotto questo profilo il ruolo del diritto tributario per il suo carattere strumentale e per l'universalità degli interessi che esso regola, che in qualche misura supera perfino il tradizionale limite spazio – tempo , assume un rilievo centrale per la stabilizzazione di un sistema di produzione di leggi, non solo tributarie, aderente ai principi costituzionali.

Un modello in grado di assecondare i processi di trasformazione della società contemporanea, di cui la mondializzazione costituisce soltanto uno degli aspetti, e forse neppure il più rilevante, con la realizzazione di un sistema di regole condivise, in cui informazione, cultura, responsabilità, individualità e partecipazione, diritti e doveri, Stato e nuovi modelli di Comunità rappresentino altrettanti elementi di una cittadinanza diffusa e condivisa.

Gli elementi di criticità evidenziati, non hanno indubbiamente carattere esaustivo; essi si inseriscono in una tendenza involutiva sedimentata in un lungo arco di tempo, che ha investito indirettamente anche il sindacato del Giudice delle leggi; favorendo l'attrazione all'area della discrezionalità legislativa, di scelte del legislatore di dubbia legittimità costituzionale, ampliandone irragionevolmente i confini.

Sotto questo profilo, il mancato esercizio della delega prevista dalla legge 80/2003 per la redazione di una codificazione dei principi generali del diritto tributario, evidenzia non solo un'occasione mancata, le cui motivazioni sfuggono, ma anche la precondizione per l'avvio di un percorso finalmente virtuoso, in un settore del diritto in cui appare sempre più necessario avviare un processo di condivisione delle scelte, oggi particolarmente carente. Un buon punto di partenza potrebbe essere quello di innestare le principali norme generali comuni,

applicabili ai diversi tributi, in una nuova specifica sezione dello Statuto del Contribuente.

L'impiego della delega legislativa dovrebbe quindi da un lato integrare i principi già fissati al riguardo dalla legge 80/2003, dall'altro finalizzarne l'esercizio alla predisposizione di un decreto delegato, da sottoporre per l'approvazione finale al voto del Parlamento, secondo le procedure previste per l'approvazione delle leggi generali. Integrando l'inevitabile tecnicismo della legislazione delegata, con la piena partecipazione e condivisione del Parlamento alle decisioni finali. Un percorso di questo tipo non solo non contrasta, a mio parere, con l'art. 76 della Costituzione, perché la funzione legislativa è esercitata, ai sensi dell'art. 70 Cost., dalle Camere che sono libere di fissare ulteriori condizioni all'esercizio della delega, compreso quindi il potere di ritirarla, attraverso il voto sul testo predisposto dal Governo; ma consentirebbe di dare il giusto rilievo, nella fase tecnica della determinazione delle norme generali del diritto tributario, sia alla dottrina sia al contributo prezioso, fornito della giurisprudenza della V Sezione della Corte di Cassazione, alla valorizzazione dei principi fondamentali del Diritto Tributario, contenuti nello Statuto del Contribuente.

Contribuendo a delimitare, in modo rigoroso, sia i poteri dell'Amministrazione nella fase di applicazione dei tributi, sia i confini entro cui si deve necessariamente esercitare la discrezionalità del legislatore. In questo processo si inserisce anche un più incisivo ruolo del giurista, che non è certo quello di invocare un improbabile ritorno al passato, di cui è in ogni caso impossibile definire i contenuti e forse neppure i confini, ma quello di contribuire a determinare, anche in forme nuove, la formazione e la stabilizzazione di modelli decisionali di rilevazione, contemperamento e regolazione degli interessi, trasparenti, idonei ad assicurare il rispetto non formale dei principi costituzionali, secondo la ineludibile logica del bilanciamento dei poteri.

(\*) Ordinario di Diritto finanziario, Facoltà di Giurisprudenza, Università Federico II, Napoli

### **Bibliografia**

ABBAMONTE G., *Intervento preparatorio per le giornate di studi per "Gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria"* – Genova 9-10 febbraio 2007

BASILAVECCHIA M., *Verso il codice, passi indietro; spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'IRRES*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2004, p. 83

BIONDO, *Gli Studi di settore alla luce della legge n. 311 del 30.12.2004*, in *Dir. Prat. Trib.* n. 6/2005, p. 1213

CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.* n.9/2004, p. 983

CAPOZZI V., *La famiglia nella riforma dell'IRPEF*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2005, p.333

COCIANI F.S., *Attualità o declino del principio di capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.* n.7-8/2004, p.823

DE MITA E., *L'evoluzione del principio di legalità*, 1999, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, V ed., Milano, 2006

FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.* n.7-8/2004, p.885

FALSITTA G., *Riforma del sistema fiscale e certezza del diritto: dalla nascita prematura e a scalini dell'IRRES al mancato varo del codice*, in *Riv. Dir. Trib.* n.10/2005, p.1089

FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2005, p.3

GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. Dir. Trib.* n.10/2004, p.1069

GALLO F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Riv. Dir. Trib.* n.2/2006, p.407

GIOVANARDI A., *Limiti al potere di introdurre per via regolamentare esenzioni ed agevolazioni nella disciplina dei tributi locali*, in *Riv. Dir. Trib.* n.6/2006, p.545

GRIPPA SALVETTI M.A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.* n.5/2004, p.1719

LOMBARDI S., *Statuto dei diritti del contribuente e teoria delle fonti*, in *Riv. Dir. Trib.* n.2/2005, p.165

LUPI R., *Concorrenza tra ordinamento, Comunità Europea e prelievo tributario*, in *Rassegna tributaria* n.3/2004, p.985

LUPI R., *Circolazione della ricchezza e "tassazione delle rendite"*, in *Riv. Dir. Trib.* n.6/2006, p.437

MARINO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente a cinque anni dalla sua istituzione*, in *Rass. Trib.* n.2/2006, p.460

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella quinquennale esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. e pr. trib.* n.5/2005, p.1007

MARONGIU G., *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2006, p. 589

MONACO C., *I principi fondamentali del diritto tributario tra diritto costituzionale, diritto comunitario e diritto pubblico: indicazioni sistematiche sulla genesi e sul ruolo ad essi attribuito nel diritto tributario in una recente pronuncia della Cassazione*, in *Riv. Dir. Fin. e Scienza delle Finanze* n.2/2003, p.51

MOSCHETTI F. e MOSCHETTI G., *L'adeguamento al diritto europeo deve avvenire nel rispetto del principio di legalità: a proposito della rilettura dell'Agenzia delle Entrate in tema di disciplina IVA delle prestazioni di medicina legale*, in *Riv. Dir. Trib.* n.4/2005, p.357

PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzia dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e diritto* n.1-2/2005, p.12

PERRONE CAPANO R., *Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema*, in *Innovazione e diritto* n.4/2005, p.6

PERRONE CAPANO R., *La perdita di competitività dell'Italia tra vincoli internazionali, limiti strutturali e indirizzi di Finanza Pubblica: riflessioni di un giurista*, in *Innovazione e diritto* n.6/2005, p.4

SCALINCI C., *Riserva di legge e primato della fonte statale nel "sistema delle autonomie locali"*, in *Riv. Dir. Trib.* n.4/2004, p.233

TONCI E., *Le soglie di punibilità nel diritto penale tributario: la determinazione dell'imposta evasa*, in *Dir. e pr. trib.* n.2/2006, p.373

AA.VV., *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, Paris, 2002

AA.VV., *L'Europe et la gouvernance mondiale*, Descartes et Cie, Paris, 2003

ALVIG., *Una repubblica fondata sulle rendite*, Mondadori, Milano, 2006

CASSESE S., *La crisi dello Stato*, Laterza, 2002

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2004

LUPI R., *Diritto tributario*, parte gen., Giuffrè, Milano, 2005

NOUZILLE V., *La traque fiscale*, Albin Michel, Paris, 2000

PALADIN L., *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, 1996

RAWLS J., *Giustizia come equità: una riformulazione*, Feltrinelli, 2001

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2005

BASILAVECCHIA M., *Sulle garanzie tutto da definire*, in *Il Sole 24 ORE* del 03.11.2006

CARACCIOLI I., *Conto corrente, arma tutt'ora contro l'evasione*, in *Il Sole 24 ORE* del 06.09.2006

DE MITA E., *Resta una riforma che penalizza chi è già in regola*, in *Il Sole 24 ORE* del 02.10.2006

DE MITA E., *Interpretazione per legge a senso unico*, in *Il Sole 24 ORE* del 10.12.2006

DE MITA E., *Il diritto penale va utilizzato senza distorsioni*, in *Il Sole 24 ORE* del 14.01.2007

DE MITA E., *Miraggio di stabilità nella delega sui codici*, in *Il Sole 24 ORE* del 15.01.2007

LUPI R., *Attenzione a non mitizzare gli automatismi*, in *Il Sole 24 ORE* del 15.01.2007

BOERI T., *Il fabbisogno dimezzato*, in *www.lavoce.info* del 10.01.2007;

BOERI T. e GARIBALDI P., *Dal maxiemendamento alla finanziaria*, 20.12.2006, in *Raccolta di articoli scritti da Tito Boeri e Pietro Garibaldi*, *www.lavoce.info* del 17.01.2007

BORDIGNON M., *Quando la redistribuzione passa per l'addizionale*, in *www.lavoce.info* del 18.01.2007

ONIDA V., *Verso la finanziaria "snella"*, in *www.lavoce.info* del



10.01.2007

ZAGREBELSKY G., *La Finanziaria, una legge "speciale"*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info) del 09.01.2007