

## Le entrate Tributarie 2006 tra previsione e realtà

di Maria Debora Cioffi

**Sommario:** 1. Il Quadro economico mondiale, europeo e nazionale; 2. La finanza pubblica italiana relativa al 2006 negli ultimi documenti ufficiali; 3. Le entrate tributarie dello Stato nel 2006; 4. Possibili cause dell'extra gettito accertato nelle entrate tributarie dell'anno 2006.

### 1. Il Quadro economico mondiale, europeo e nazionale

L'economia mondiale nel corso del 2006 ha mostrato segnali di crescita e rafforzamento: il PIL si è incrementato ad un tasso del 5,1(1) e ciò nonostante l'elevato prezzo del petrolio, delle materie prime non energetiche e la non brillante performance degli Stati Uniti, che hanno risentito di una contrazione dell'accumulazione dovuta alla preferenza per gli investimenti residenziali.

Il PIL statunitense si è sostanzialmente attestato sugli stessi valori dell'anno precedente: 3,3 del 2006 rispetto al 3,2 del 2005.

Situazione differente per i consumi: mentre nel corso del 2006 hanno tenuto, per il 2007 si prevede un loro indebolimento, come dimostrato dalla decelerazione già mostrata nei primi mesi dell'anno in corso; analogo discorso per gli indicatori relativi all'edilizia residenziale e agli ordini di beni di investimento che hanno segnalato un peggioramento. Se a ciò aggiungiamo che per dicembre 2007 si prevede un incremento del prezzo del petrolio a 71,1 dollari al barile contro i 64,1 di marzo scorso, ben si comprende come per il 2007 sia previsto un tasso di crescita del PIL statunitense attestantesi intorno al 2,2 e ciò significherebbe una riduzione di più di un punto percentuale rispetto all'anno precedente(2).

Di conseguenza va da se come le attese di crescita dell'economia mondiale risentirebbero di dette turbolenze, riducendo i livelli di crescita registrati per il 2006.

In Giappone si è verificato un lieve rallentamento della crescita: il PIL è passato dal 2,7 per cento del 2005 al 2,2 del 2006(3). Nel 2007, stando alle previsioni formulate, il PIL dovrebbe ulteriormente scendere fino a soglia 2,0 per cento(4).

Si conferma invece la crescita sostenuta per le economie dei paesi emergenti. La Cina in particolare nell'ultimo anno ha raggiunto un tasso del PIL a due cifre e pari precisamente al 10,7 per cento; le previsioni per il 2007 sono più che confermate: l'OCSE parla di un tasso del 10,3 per cento(5).

L'economia cinese beneficia soprattutto della accelerazione delle esportazioni; anche l'accumulazione di capitale fisso rimane elevata.

L'economia dell'area euro ha accelerato dal 1,3 per cento del 2005 al 2,8 per cento del 2006(6): il risultato però non è duraturo in quanto si prevede per il 2007 un rallentamento; le stime 2007 parlano di un PIL al 2,2 per cento(7).

Per i paesi europei, la crescita registrata nel 2006, in particolare nell'ultimo trimestre, è stata trainata dall'aumento della domanda estera passata dall'1,4 per cento del 2005 al 2,6 per cento del 2006; secondo l'OCSE il disavanzo pubblico si è ridotto anche se in maniera quasi impercettibile (di 0,3 percentuali), ma i rincari energetici hanno dimezzato il *surplus* commerciale e raddoppiato il disavanzo di conto corrente a 18,1 per cento.

Nelle previsioni formulate a livello governativo nella Relazione Unificata qui più volte citata in nota, si lasciava intravedere "il *perdurare di una robusta espansione anche nel 2007, sia pur con qualche incertezza connessa ai possibili effetti dell'aumento dell'IVA in Germania*" e al peso di alcuni rischi di natura geopolitica, "*legati alle tensioni nell'area mediorientale*" sia ai possibili rincari del prezzo del petrolio.

Diversamente le più recenti previsioni, peraltro non di matrice governativa(8) che, sulla base dell'andamento dell'economia dei primi mesi del 2007, parlano per l'area euro, di un rallentamento nella crescita stimando il PIL intorno al 2,3 per cento; anche le stime della BCE riportano una crescita compresa tra il 2,1 e il 2,9 per cento.

Nei primi mesi dell'anno, la produzione industriale nell'area euro è diminuita, anche il clima di fiducia delle imprese non è particolarmente euforico e l'indicatore coincidente del ciclo economico *€coin* ha registrato in febbraio un arretramento seppur lieve.

Degno di interesse è la crescita del PIL registratasi nel Regno Unito attestandosi al 2,7 per cento, analoghi livelli (e cioè 2,6 per cento), stando alle previsioni formulate, dovrebbero essere raggiunti nel 2007.

Nel primo trimestre dell'anno in corso, il prodotto ha raggiunto livelli intorno all'1 per cento, ma il Governo prevede che l'attività riprenderà a crescere a tassi intorno a circa il 2 per cento.

Nel 2006, dopo anni di crescita zero, l'economia italiana cresce ad un tasso dell'1,9 per cento, raggiungendo l'aumento più consistente del quinquennio, superando anche le previsioni formulate a livello internazionale e nazionale(9): le esportazioni sia verso i paesi europei che verso quelli emergenti sono aumentate del 5,3 per cento; in particolare si segnala l'aumento della domanda proveniente dalla Germania, nostro principale mercato di sbocco, dovuta all'anticipazione da parte delle famiglie di consumi quali automobili, articoli per la casa e mobili, a causa dell'entrata in vigore in Germania delle nuove aliquote IVA.

L'aumento della domanda interna si è riflesso in un aumento delle importazioni che sono passate dallo 0,5 del 2005 al 4,3 del 2006.

L'occupazione aumenta in termini di unità standard di lavoro del 1,6 per cento ed in totale, le unità di lavoro dipendente sono cresciute più della media (+2,0 per cento), con rialzi significativi in tutti i settori economici(10).

Le imprese italiane grazie alla ritrovata fiducia hanno aumentato gli investimenti produttivi a tassi superiori al 2 per cento ed espanso la domanda di lavoro.

I consumi delle famiglie, beneficiando anche del buon mercato del lavoro, hanno registrato un'accelerazione passando da una crescita dello 0,6 per cento ad una del 1,5 per cento.

Per il 2007, le ultime previsioni stimano il PIL interno al 2,0 per cento (solo nel 2008 si è rivisto nuovamente al ribasso il relativo tasso con una previsione del 1,7 per cento); rispetto a quanto indicato nella RPP del settembre 2006, che riportava un tasso di crescita dell'1,3 per cento, la stima è stata rivista in rialzo in linea alle previsioni della Commissione Europea.

Sul tasso di crescita interno, parimenti a quanto verificatosi nel 2006, si rifletteranno gli andamenti delle principali componenti macro economiche: i consumi delle famiglie si attesteranno all'1,8 per cento, gli investimenti sia produttivi che del settore delle costruzioni aumenteranno al 3,2 per cento rispetto al 2,3 del 2006, le esportazioni cresceranno a tassi alquanto sostenuti, sostanzialmente in linea con quelli dell'anno precedente (5,1 per cento contro il 5,3 del 2006), e le importazioni dovrebbero passare dal 4,3 al 4,8 per cento.

Secondo le stime del Governo, per il 2007 vi sarà una riduzione del PIL interno tendenziale pari allo 0,3 per cento e quindi un calo del gettito tra i 2 ed i 3 miliardi di euro; secondo chi scrive l'eventuale rallentamento sarà dovuto sia alla minor crescita europea e sia alla maggior pressione fiscale.

## **2. La finanza pubblica italiana relativa al 2006 negli ultimi documenti ufficiali**

L'economia italiana, dopo sette lunghi anni dall'ingresso nella moneta unica, si è rialzata: i risultati 2006 hanno abbondantemente superato non solo le previsioni degli organismi internazionali e nazionali ma anche gli ambizioni obiettivi che il Governo si era dati: il PIL ha raggiunto quota 1,9 per cento, il più alto dell'ultimo quinquennio(11); le entrate dello Stato in particolare, quelle tributarie, sono pari a 397.556 mil di euro rispetto a 361.713 mil di euro del 2005(12), con un incremento di 9,9 punti percentuali, (la pressione fiscale del 2006 è pari al 42,3 per cento del PIL) mentre il peso delle spese correnti primarie dopo quattro anni di salita cessa di crescere confermando il 44,5 in percentuale del PIL del 2005(13), al netto degli effetti IVA, debito ISPA/FS e delle cartolarizzazioni dei contributi agricoli; l'indebitamento è risultato essere al 106,8, confermando il risultato dell'anno precedente (pari a 106,2).

Per quanto concerne il rapporto deficit/PIL, esso si è attestato al 4,4 per cento (pari a 64,7 mld di euro), contro il 4,1 per cento del 2005(14); se però non si tiene conto dei maggiori oneri derivanti dalla sentenza della Corte di Giustizia in tema di detraibilità dell'IVA pagata sull'acquisto di motoveicoli e autoveicoli aziendali(15) e della cancellazione dei debiti della società TAV nei confronti dello Stato, il medesimo tasso sarebbe pari al 2,4 per cento.

L'aumento delle entrate registrato già nei primi mesi del 2007, se

confermato a fine anno evidenzia una forte componente strutturale; le stime formulate per il 2007 evidenziano che le entrate raggiungeranno quota 47,3 per cento del PIL, dal 44,4 per cento del 2005(16).

Per l'intera Pubblica Amministrazione i risultati del 2006 riportano un gettito di 432,1 mld di euro: si tratta di 8,6 mld in più rispetto a quanto stimato nella Relazione Previsionale e Programmatica dello scorso settembre; dunque la crescita delle entrate tributarie della P.A. rispetto al 2005 è stata 37,7 mld di euro e non di 29 mld di euro come stimati a settembre.

Vi è da segnalare l'aumento che ha interessato tutte le voci di entrata più rilevanti, dall' IRE all'IVA all'IRES.

Anche se nell'anno appena conclusosi, la finanza pubblica italiana ha beneficiato dello scenario economico favorevole non può essere sottaciuto che hanno inciso negativamente sui dei conti pubblici del 2006 i due fattori straordinari in precedenza citati:

- la sentenza della Corte di Giustizia in tema di IVA che ha aggravato il bilancio dello Stato di maggiori oneri per circa 16-17 mld di euro a titolo di rimborsi d'imposta relativi agli anni 2003-2006; e

- la cancellazione del debito della società TAV nei confronti dello Stato che ha significato maggiori spese per 13 mld di euro.

Tenendo conto degli oneri derivanti degli eventi suddetti l'indice di indebitamento delle Amministrazioni Pubbliche per il 2006 è risultato pari al 4,4 per cento del PIL; qualora invece non si tenesse conto dei maggiori oneri ammontanti a circa 29 mld di euro, il deficit sarebbe a quota 2,4 per cento rispetto al PIL.

Al suddetto risultato si perviene nel seguente modo: il conto consolidato delle Amministrazioni Pubbliche evidenzia, per l'anno 2006, un totale spese pari a mil di euro 744.797; se a tale importo sottraiamo 29.000 mil circa di per maggiori oneri, le spese diminuiscono a quota 715.000 ml di euro; per differenza con le entrate, pari a 680.054 mil di euro, il deficit si riduce da 64.743 mil di euro a circa 35.000 mil di euro; dal rapporto tra quest'ultimo dato e il valore del PIL 2006(17), si ha circa il 2,4 per cento.

Risultato peraltro inferiore anche agli obiettivi indicati nella Relazione Previsionale e Programmatica e ai parametri di Maastricht: il Governo in quella sede stimava un indice di indebitamento pari al 3,6 per cento del PIL al netto della sentenza IVA (mentre invece si è visto che esso è pari al 2,4 per cento) e del 4,8 per cento tenendo conto degli affetti IVA contro un indice effettivo del 4,1 per cento(18).

I maggiori oneri di cui sopra hanno comportato, per il 2006, uno sfioramento del tetto del 3 per cento nel rapporto deficit/PIL, imposto dal Patto di Stabilità e Crescita del giugno 1997, soglia che permane, anche se in una forma attenuata, nonostante il compromesso della primavera 2005.

Il quella sede fu deciso che sono possibili sfioramenti, a condizione che essi siano *"di lieve entità e temporanei"*, sebbene il parametro cardine del deficit non superiore al 3 per cento del PIL sia rimasto.

Il 3 per cento inoltre può essere sfiorato senza incorrere in sanzioni anche in caso di *"un periodo prolungato di crescita del PIL vicina allo zero"*.

Sebbene l'architettura del Patto sia rimasta in piedi, le modifiche ad esso apportate hanno garantito per un verso una maggiore flessibilità nel decidere la politica fiscale interna tra i diversi paesi dell'Unione così da attenuare le diversità esistenti tra i diversi Paesi, per l'altro, l'abbandono di una interpretazione restrittiva a favore dell'adozione di una filosofia fondata sempre più sulla "fiducia".

A tanto si è arrivati in seguito alla mancata ottemperanza ai parametri di Maastricht da parte dei grandi dell'Unione che, sebbene ne fossero stati gli stessi convinti sostenitori, hanno esercitato pressioni sulla Commissione europea al fine modificare alcune condizioni prescritte del Patto di Stabilità, così da evitare le sanzioni previste; in particolare chiedevano che venissero modificate le cause che facevano scattare la procedura per Disavanzi Eccessivi, nonché la sua attuazione, con l'intento di introdurre una maggiore flessibilità, prevedendo "attenuanti" all'esame delle situazioni fiscali dei singoli Stati e consentendo un allungamento dei tempi previsti per la correzione dei disavanzi eccessivi(19).

Per quanto concerne il nostro Paese, il rapporto deficit/PIL è sceso da valori superiori al 10 per cento dell'inizio degli anni '90 del secolo scorso a meno dell'1 per cento del 2000, ma è risalito a valori intorno al 2,5 per cento nel triennio 2001-2003(20); l'indebitamento è passato dal 58,8 del

1980 a quota 100,5 del 1990, per attestarsi nel 2003 a 106,2, che sostanzialmente è il valore anche del preconsuntivo 2006.

La pressione fiscale infine – ovvero il complesso delle entrate tributarie e dei contributi sociali rapportato al reddito nazionale – è passata da circa il 39 per cento del 1990 è salita al 43 per cento nel 1992 e si è attestata negli anni recenti intorno al 42-43 per cento.

### **3. Le entrate tributarie nel 2006(21)**

L'andamento dei dati relativi alle entrate dello Stato dell'anno 2006 conferma la tendenza mostrata già durante il corso dell'anno in netta crescita rispetto al 2005: le entrate totali ammontano a complessivi 680.054 mil di euro rispetto a 631.544 mil dell'anno precedente con un incremento del 7,13%.

L'aumento di gettito accertato per il 2006 è prevalentemente addebitabile alle due principali imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto.

L'*IRE*, nell'anno appena conclusosi, ha raggiunto 144.679 milioni di euro; l'incremento accertato rispetto al 2005 è stato di 8.690 milioni di euro, pari al 6,4 punti percentuali, a fronte di un aumento totale delle imposte dirette di 23.572 mil di euro, con la seguente precisazione: mentre le ritenute sui dipendenti "statali e non" crescono con un tasso superiore o pari al 6,7 per cento, le ritenute sui redditi da lavoro autonomo crescono, rispetto al 2005, ad un tasso dell' 5,6 per cento.

Il gettito relativo alle ritenute sui redditi del settore privato ha registrato una crescita significativa passando da un tasso di crescita del 3,1 per cento dell'anno precedente al 6,6 per cento; sostanzialmente stabili le ritenute sui redditi dei lavori autonomi attestatesi nel 2006 al 5,6 per cento contro un 5,3 del 2005.

Ad una prima e fugace lettura si osserva che se l'incremento nel gettito registrato fosse dovuto a fenomeno di *tax compliance*, come sostenuto dal Governo, le ritenute sui redditi dei dipendenti privati sarebbero dovute aumentare in egual misura rispetto alle ritenute effettuate sul lavoro autonomo.

A rigore è da segnalare che il dato relativo all'ultimo anno è poco significativo, in quanto al fine di cogliere la tendenza di fondo e la causa sottostante è opportuno analizzare un arco temporale più esteso, per cui a tal fine si rinvia *infra* al paragrafo §4.

Relativamente al settore statale infine la cui dinamica risente dei rinnovi contrattuali che finanziariamente incidono sul bilancio di un determinato anno anche se di competenza di anni precedenti, le ritenute hanno avuto un andamento più irregolare, evidenziando addirittura per un decremento percentuale dell'8,4 per 2004/2005.

Ruolo decisivo nel 2006 ha avuto anche l'*IVA* con un gettito totale di 115.503 mil raggiungendo un incremento percentuale ancor più significativo delle imposte dirette e pari all' 8,7 per cento (equivalenti a 9.324 mil di euro) a fronte di un totale aumento della tassazione indiretta di 12.271 mil di euro: in particolare mentre l'*IVA* sugli scambi interni è aumentata del 7,8%, la tassazione sull'importazione ha subito un incremento di ben il 15,9%.

Anche l'*IRES* con più 5.562 mil di euro gioca la sua parte, mostrando una crescita di circa il 16%.

Infine molto ha contribuito anche l'*imposta sostitutiva dell'IRE e dell'ILOR sulla rivalutazione dei beni aziendali iscritti in bilancio*: essa risente della riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni prevista dall'art. 1, commi 469 e ss, L. 266/2005. Il resto è polverizzato tra tributi minori.

Per quanto concerne in particolare il gettito totale delle imposte indirette - inferiore di 16.700 milioni circa di euro a quello delle dirette - è costituito per più della metà dall'*IVA* (115.503 milioni di euro) e dall'imposta di fabbricazione sugli oli minerali, per milioni di euro 21.337; il resto è diviso tra imposte varie quali registro, bollo, assicurazioni, ipotecaria, concessioni governative, diritti catastali, etc..

Il totale delle entrate tributarie, ammontante a complessivi 397.556 mil di euro, è quasi equamente distribuito tra imposte dirette (52,10%) e indirette (47,90%).

In particolare per il 2006 è confermata l'osservazione di chi(22), a metà anno, studiando il sistema tributario italiano dell'ultimo triennio, evidenziava lo spostamento di quote crescenti di prelievo dalle imposte indirette a quelle dirette: lo spostamento di cui si discute è modesto ma significativo, le imposte dirette dal 2005 al 2006 sono passate da un 50,8% (135.842/267.175) al 52,10 per cento (207.147/397.556),

mentre le indirette scendono dal 49% (131.333/267.175) al 47,90% (190.409/397.556). La dottrina citata evidenzia come l'entità dello spostamento non produca rilevanti effetti distributivi, anzi l'autore sostiene che per non soffocare la crescita economica e al contempo ai fini di una maggiore equità fiscale e migliore redistribuzione un sistema fiscale equilibrato dovrebbe raggiungere un livello di imposizione diretta non superiore al 40 per cento contro un restante 60 per cento di tassazione indiretta. Parimenti resta fermo che rispetto a tale tendenza corrisponde il decremento del numero medio degli addetti nel triennio 2004-2006 evidenziato dalla dottrina citata.

Il gettito delle entrate tributarie per l'anno 2006, confrontato mese per mese, con quello del 2005, mostra come l'aumento per il 2006 non sia mai sceso al di sotto di sei punti percentuali; infatti il dato più basso di incremento si è avuto nel mese di aprile 2006, pari al 6,4 per cento. La tendenza però nel secondo semestre del 2006 è che il detto incremento è andato diminuendo: mentre nel primo semestre si passa da un aumento percentuale tra lo 0,9 ed i 12 punti percentuali, nel secondo esso scende dal 12 al 9 per cento: il dato del primo semestre è troppo eclatante per essere considerato stabile, duraturo e strutturale, infatti a partire da luglio l'incremento di cui sopra è andato via via diminuendo per attestarsi al 10 per cento di dicembre 2006.

In definitiva le entrate tributarie del 2006 hanno subito un incremento medio annuo del 8,8 per cento. La medesima analisi condotta per il 2005 mostra come per il suddetto anno si sia passati da un incremento che vede il suo picco nel mese di gennaio attestandosi al 7,4 per cento allo 0,5 di dicembre pari ad un incremento medio annuo del 3 per cento. Da segnalare che per l'anno appena conclusosi e in riferimento al quale si concentra l'analisi in rassegna, è stato riscontrato un maggior gettito nelle entrate tributarie pari a circa 37 mld.

#### **4. Cause dell'extra gettito accertato nelle entrate tributarie dell'anno 2006.**

Si è visto che l'andamento delle entrate dello Stato rappresenta per l'anno 2006 una particolarità molto interessante dovuta non solo alla circostanza di un loro aumento consistente riscontrabile mese per mese ma anche alla contabilizzazione a fine anno di un extrageggetto fiscale non previsto da nessun organo a ciò deputato né considerato in sede di finanziaria 2007.

E' indubbio che per l'anno 2006, l'economia italiana ha beneficiato dello scenario economico di crescita: l'economia mondiale ha avanzato a ritmi del 5,1, così anche la zona euro che ha registrato un tasso del PIL pari 2,6 per cento: in particolare poi nel nostro paese il PIL si è attestato a quota 1,9 per cento, contro lo 0,1 del 2005(23).

Sul versante delle entrate tributarie, l'effetto diretto ed immediato di tale contesto economico favorevole è stato un allargamento degli imponibili, che ha significato un aumento del gettito fiscale nei vari paesi ove realmente il PIL ha registrato valori positivi(24).

Il Governo sostiene che il maggior gettito riscontrato nelle entrate del 2006 ammonta a 35,8 mld, così ripartito:

1. una parte attribuibile alla crescita del PIL (1,9 per cento su base annua), che ha inciso per 10,8 mld di euro;
2. le misure *una tantum* e i fattori eccezionali come i versamenti della Banca d'Italia al Tesoro, per 8,1 mld di euro;
3. le misure a carattere permanente messe in campo dal Governo precedente per 5 mld di euro;
4. ed infine la parte più consistente per 12 mld di euro è costituita dalle maggiori entrate per *tax compliance*, ovvero la componente di extrageggetto dovuta all'adesione spontanea dei contribuenti al pagamento delle imposte, indotta dalle misure antievasione(25).

Secondo la tesi su riportata ed esposta nella Relazione da ultimo presentata(26) è che ben il 34 per cento del gettito suddetto sia ascrivibile all'adozione di misure di contrasto all'evasione e all'erosione delle basi imponibili.

E' opinione di chi scrive, come dimostrato nell'analisi che segue sulla dinamica delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente ed autonomo, che l'extrageggetto sia ascrivibile in parte a fenomeni di emersione ed in parte ad una maggiore pressione fiscale.

Sul punto un'autorevole dottrina(27), più volte espressasi, afferma che il gettito tributario dell'anno 2006, fortemente sottostimato nel quadro

previsionale relativo all'anno 2006, sia stato determinato dalla ripresa economica in atto e dalle scelte di politica fiscale degli anni 2002-2005; la citata dottrina afferma che siamo assistendo al tentativo messo in campo dall'attuale Governo per avviare un'ulteriore redistribuzione orizzontale degli oneri tributari tra i diversi percettori di reddito.

La tesi è quella secondo la quale la questione dell'evasione sia utilizzata periodicamente per giustificare aumenti della pressione fiscale e, a differenza di quanto si sia portati a credere, l'evasione, sarebbe l'effetto e non la causa degli squilibri del sistema tributario, ovvero, la principale conseguenza della crisi che attraversa il nostro sistema tributario.

L'autore è dell'opinione che il gettito tributario in Italia sia condizionato negativamente dalla struttura delle imposte più che all'effettiva incidenza del prelievo e che quindi ai fini del gettito assuma particolare rilievo la qualità degli interventi correttivi.

Motivo per il quale al fine di aggredire in maniera organica il nodo dell'evasione suggerisce di proseguire nel processo riformatore del 2003 eliminando alcune delle principali cause strutturali:

In sintesi gli interventi auspicati sono i seguenti:

1. approccio sistematico che affronti la vicenda tributaria sia sotto il profilo strutturale del rapporto tra attività del contribuente fiscalmente rilevanti e diverse imposte che su di esse incidono, sia sotto il profilo delle relazioni che intercorrono tra attività del contribuente e Amministrazione finanziaria nella fase della dichiarazione, attraverso forme di partecipazione graduale ed incentivata di quest'ultima(28);
2. rimodulazione dell'imposta personale attraverso un sistema di deduzioni personalizzate affiancando anche un riordino delle altre principali imposte; le imposte devono essere ridotte per restituire competitività al sistema in misura graduale utilizzando tutti gli elementi che la politica tributaria offre per compensare in parte l'allargamento del prelievo nominale con l'emersione di nuova materia imponibile(29);
3. una nuova formulazione dell'attività di accertamento tramite la previsione di un istituto analogo alla *declaration contrôlée* dell'ordinamento francese, che si applica ai contribuenti minori e si riferisce sia all'imposta personale sia alla TVA;
4. miglioramento dello strumento degli studi di settore il cui punto debole è certamente rappresentato dalla circostanza che gli stessi sono ancorati unicamente alla valutazione della congruità dei ricavi, in rapporto ad una serie di elementi e parametri personali ed oggettivi caratteristici dell'attività sotto esame con riferimento al reddito; né sono utilizzati per valutare la coerenza dei risultati ai fini IRE o IRES con quello delle altre imposte.

Secondo chi scrive al fine di confutare la tesi per cui le maggiori entrate riscontrate nel gettito 2006 siano addebitabili alla lotta all'evasione è utile un'analisi della dinamica delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente ed autonomo(30).

Una precisazione è d'obbligo: le ritenute sui redditi non statali comprendono le due sottocategorie delle ritenute effettuate sui dipendenti non statali del settore privato, di seguito riportate in quanto rilevanti all'analisi *de quo* e quelle dei dipendenti non statali del settore Enti pubblici, che qui non interessano.

Tab. 1 - Dinamica delle ritenute sui redditi da lavoro dipendete del settore statale, del settore privato e da lavoro autonomo, *variazioni annue percentuali dal 2002 al 2006*

Anni a confronto	IRE: ritenute dipendenti statali	IRE: ritenute dipendenti non statali, settore privato	IRE: ritenute lavoratori autonomi
2002/2003	1,7	0,3	7,0

2003/2004	0,5	4,3	2,7
2004/2005	-8,4	3,1	5,3
2005/2006	6,7	6,6	5,6

Fonte: *Bollettino delle Entrate Tributarie* n. 58 del 01.02.2007, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche fiscali, Ufficio studi e politiche economico-fiscali.

Va da sé che il solo dato dell'ultimo anno non è significativo in quanto rispetto al passato non si evince l'andamento; inoltre, principalmente per i dipendenti statali, è rilevante il fenomeno dei rinnovi contrattuali che finanziariamente incidono su una certa annualità mentre la competenza economica è relativa ad altro esercizio.

Si osserva che nell'arco di tempo analizzato relativo all'ultimo quadriennio, le ritenute sui redditi dei dipendenti del settore pubblico e privato crescono in misura significativa grazie all'allargamento degli imponibili ed ad una maggiore tendenza da parte dei contribuenti alla dichiarazione.

A beneficiare maggiormente dell'allargamento degli imponibili sono stati certamente i redditi dei lavoratori autonomi ove la quota esente era molto vicina alla quota media del dichiarato.

Rilevante l'aumento nelle ritenute effettuate sui redditi di questi ultimi e nell'autoliquidazione, che nel 2006 ha registrato un +10,7 per cento(31); questo elemento evidenzia il limite del sistema tributario attuale nel contrastare l'evasione laddove il ruolo dell'Amministrazione finanziaria nella fase della dichiarazione è pressoché nullo; mentre in quella del controllo è limitato dallo sbarramento rappresentato dalla congruità rispetto agli studi di settore e dal numero abnorme dei soggetti da sottoporre a verifica.

Quanto sopra a dimostrazione che la causa dell'extra gettito riscontrato nel 2006 sarebbe conseguenza di una maggiore crescita (+0,6%) rispetto alle previsioni di bilancio, delle misure *una tantum* introdotte con la finanziaria, dell'ampliamento delle deduzioni (*no tax area* e *family area*) e della diminuzione della disoccupazione; piuttosto che di una generica *tax compliance*.

Interessante l'analisi condotta dal Perrone Capano inerente l'evasione fiscale e contributiva connessa ai redditi di lavoro dipendente: l'autore stima che il 60 per cento dell'evasione italiana riguardi le imposte dirette e si concentra essenzialmente sui redditi di lavoro dipendente; motivo per cui per stroncare il fenomeno occorre spezzare la convergenza di interessi tra datori di lavoro e dipendenti a far girare in nero una parte delle retribuzioni del personale. La dottrina sopra menzionata sostiene la necessità di ridurre la pressione fiscale sul lavoro e sulle imprese in misura tale da rendere conveniente dichiarare da parte del datore di lavoro il totale dei compensi effettivamente erogati ai dipendenti, versando le imposte e i contributi sull'importo totale; afferma inoltre che è la stessa struttura delle politiche sociali sul lavoro ad incentivare i fenomeni evasivi, si pensi agli assegni familiari congegnati in senso decrescente al crescere del reddito e ai nuovi regimi pensionistici che si basano su metodi contributivi(32).

Nella lettura dei dati inerenti i tributi riscossi nell'anno 2006, altro dato interessante che ci sentiamo di segnalare è la composizione dell'IVA: sugli scambi interni e sulle importazioni. Si è detto che mentre l'IVA sugli scambi interni è aumentata del 7,8%, la tassazione sull'importazione ha subito un incremento di ben il 15,9% e ciò è dovuto ad un aumento delle importazioni che sono passate dallo 0,5 per cento del 2005 al 4,3 del 2006.

Secondo i dati del commercio estero, le importazioni dei beni in volume sono cresciute del 2,7 per cento principalmente nei settori dei beni intermedi e di consumo(33).

Tab. 2 - Dinamica del gettito dell'Imposta sul valore aggiunto, sugli scambi interni e sulle importazioni, *variazioni annue percentuali dal 2002 al 2006*.

Anni a confronto	IVA sugli scambi interni	IVA sulle importazioni
------------------	--------------------------	------------------------

2002/2003	3,3	- 1,0
2003/2004	1,9	5,7
2004/2005	4,2	6,0
2005/2006	7,8	15,9

Fonte: *Bollettino delle Entrate Tributarie* n. 58 del 01.02.2007, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche fiscali, Ufficio studi e politiche economico-fiscali.

E' evidente, come evidenziato nella tabella sopra riportata, che l'IVA sulle importazioni nell'ultimo anno abbia subito un incremento più che doppio rispetto a quello riscontrato nell'anno precedente, passando addirittura da un decremento dell'1 per cento registrato nell'anno 2003; sul punto si osserva che complessivamente il confronto tra l'IVA interna e quella sulle importazioni è meno significativo rispetto al passato<sup>(34)</sup> sia perché il gettito relativo a quest'ultima non comprende più la quota parte relativa agli scambi con i paesi comunitari sia perché influenzato da fattori congiunturali quali la svalutazione, il costo del petrolio e quello delle materie prime in genere.

In definitiva ci sentiamo di osservare che sulla base della struttura della nuova IRE e dei dati di gettito dei primi mesi del 2007 che complessivamente la manovra finanziaria per il 2007 inciderà sulle famiglie e sulle imprese minori in misura maggiore di quanto previsto dalle tabelle allegate alla finanziaria: si prevedono maggiori entrate complessivamente per circa 28 - 32 mld di euro, ripartite principalmente tra IRE, IRES, IVA, IRAP e contributi sociali.

Rispetto alle previsioni di bilancio, in considerazione del *trend* delle entrate dei primi cinque mesi del 2007 raffrontati con l'anno precedente e valutati prudenzialmente, si può stimare una maggiore pressione fiscale tra lo 0,3 rispetto alle previsioni e lo 0,7 per cento rispetto al PIL il che per il 2007 si tradurrà in un incremento della pressione fiscale tra lo 0,7 e l'1,1 per cento rispetto al PIL.

Trattasi di una stima prudenziale e soggetta ad oscillazioni per il fatto che presenta notevoli elementi di variabilità a causa del forte incremento della progressività marginale che, unito all'aumento dei costi amministrativi per alcuni milioni di contribuenti minori, potrebbe incidere sulla dinamica del gettito attraverso la maggiore spinta all'evasione.

Ciò significherebbe certamente un freno alla crescita e si spera entro il limite dello 0,4 per cento stimato dal Governo; ma qualora detta soglia dovesse essere sfiorata, si comprometterebbe ai fini dell'ottemperanza ai parametri di Maastricht il rapporto deficit/PIL. Più saggio sarebbe stato mantenere il denominatore del rapporto deficit/PIL a livelli massimi, il che si sarebbe tradotto in un aumento degli imponibili, e quindi maggiori introiti fiscali e stabilità di gettito indotti dalla crescita economica.

In un quadro tutto sommato di economia stagnante, i cui segnali di risveglio iniziano ad intravedersi solo nel 2006, l'andamento delle principali imposte mostra una dinamica in netto aumento: l'IRE +6,4%, l'IRES +16,3%, l'IVA +8,8% ed infine l'IRAP 8,6%.

Effetto traino sul gettito delle altre imposte sotto il profilo della riduzione all'evasione, in particolare per quel che riguarda IVA ed IRAP, lo ha avuto la nuova struttura dell'imposta sul reddito: si pensi alle deduzioni dall'imponibile divenute particolarmente consistenti sia per aver elevato di molto la *no tax area* sia per aver tenuto conto di carichi familiari e di altre spese socialmente rilevanti.

Così l'IRAP del settore privato, spinta dalla deduzione di 7.500 euro introdotta a favore delle imprese minori e dall'incremento degli imponibili nelle imposte sul reddito, ha segnato un aumento del 9,3 per cento per cento; così l'IVA interna, la cui variazione positiva del 7,8 per cento registrata nel 2006, non può che essere stata influenzata anche dalle caratteristiche strutturali delle riduzioni fiscali introdotte nell'IRE con la legge finanziaria per il 2005.

Per quanto concerne poi l'ottimo risultato in termini di gettito dell'Imposta



sul reddito delle società esso è essenzialmente ascrivibile alla rivalutazione dei beni aziendali, all'estensione degli studi di settore alle società di capitali e all'aumento dei profitti legati alle ristrutturazioni.

Al fine di restituire competitività al sistema Italia occorre necessariamente ridurre le imposte in misura graduale ma visibile utilizzando tutti gli strumenti che la tecnica tributaria conosce, compensando laddove possibile l'alleggerimento del prelievo con l'allargamento degli imponibili. Ciò, ad. es., nell'IRE può essere ottenuto attraverso un sistema di deduzioni personalizzate che comportando maggiore deducibilità riduce l'interesse dei contribuenti ad evadere, colpendo il presupposto stesso della tendenza assai diffusa nel nostro paese all'occultamento di componenti positivi di reddito(35).

Le politiche di bilancio inoltre avrebbero dovuto concentrare principalmente l'attenzione sull'espansione dei consumi e sulla creazione di contesti di maggior convenienza alle decisioni di investimento delle imprese.

Le misure di sostegno nel sociale previste dalla manovra sono sostanzialmente ferme, vedi il cuneo fiscale o il credito d'imposta sul Mezzogiorno, mentre quelle attuate non rispondono ad una logica di sviluppo economico o perchè incentrate su settori economici ove è prevalente l'importazione o perchè trattasi sostanzialmente di misure regressive non accessibili a coloro che godono di un reddito minimo già diversamente impegnato.

Altro campo di intervento è la relazione tra la spesa per il *welfare* e la crescita economica e l'influenza che su tale relazione è esercitata dalla diversa composizione della spesa. Alla visione tradizionale che attribuisce ai sistemi di sicurezza sociale effetti negativi sulla crescita imputabili alla contrazione del risparmio privato, si contrappone la visione che vede nelle spese di *welfare* un indispensabile fattore della produzione. Il riferimento è alle spese che, favorendo lo sviluppo del capitale umano, sostengono la crescita economica, ma anche a quelle che, promuovendo la redistribuzione della ricchezza, possono agevolare investimenti privati in istruzione e formazione professionale.

Interessante sarebbe esplorare queste nuove misure di intervento offerte dalle politiche fiscali ed economiche sulla falsariga di esperienze oltralpe ove il rapporto fiscalità e *welfare* rappresenta già una realtà.

#### FONTI

1. ALMUNIA J., *Strengthening Economic Governance and Improving the Stability and Growth Pact*, Press Conference, Bruxelles, 3 settembre 2004.
2. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007
3. BALDASSARRI, *Quel bonus occultato che vale 23 miliardi*, in *Il Sole 24 ore* del 23 marzo 2007
4. BISES B., *Lezioni di scienza delle finanze*, Torino, 2005.
5. *Bollettino delle Entrate tributarie*, n. 58 del 01.02.2007, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche fiscali, Ufficio studi e politiche economico-fiscali
6. *Bollettino economico* Banca d'Italia, n. 48/2007
7. CERIONI F., *La detraibilità dell'IVA pagata sull'acquisto di motoveicoli e autoveicoli*, in *Il Bollettino tributario* n. 22/2006, p. 1773
8. *Conti economici nazionali anni 2004-2006*, FONTE ISTAT
9. D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2005
10. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004
11. *Documento di Programmazione Economico Finanziaria 2007-2011* (in breve Dpef)
12. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005
13. FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003
14. FASCINA-PALOMBA, *Dall'extragetito 2007 dote di 9,3 miliardi*, in *Il Sole 24 ore* del 25 marzo 2007
15. GALIMBERTI F., *La svolta tiene se si affrontano i tagli di spesa*, in *Il Sole 24 ore* del 2 marzo 2007
16. GUERRA – ZANARDI, *La finanza pubblica italiana, Rapporto 2005*, Bologna, 2005
17. LAZZI GAZZINI, *L'effetto ripresa aiuta il deficit*, in *Il Sole 24 ore* del 2 marzo 2007
18. LUPI, *Diritto tributario*, parte generale, Milano, 2000

19. MOBILI M., *L'IVA sulle auto: forfait al 50%*, in *Il Sole 24 ore* del 13 novembre 2006
20. PADOA SCHIOPPA K., *Politiche di bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione nell'Italia dell'ultimo decennio, in Il casi Italiano 2. Dove sta andando il nostro paese?*, a cura di T. Padoa Schioppa e Graubard, Milano, Garzanti
21. PAOLAZZI L., *L'irresistibile tentazione*, in *Il sole 24 ore* del 8 marzo 2007.
22. PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n.3/2006, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.
23. PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.
24. 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, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.
25. PESOLE D., *Dodici miliardi dall'evasione*, in *Il Sole 24 ore* del 3 marzo 2007
26. *Relazione generale sulla situazione economica del Paese 2005* presentata dal Ministro dell'Economie e delle Finanze, Prof. Padoa Schioppa, il 9 giugno 2006.
27. *Relazione Previsionale e Programmatica per il 2007*, presentata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze (in breve RPP)
28. *Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza Pubblica* presentata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze alla Presidenza del 16.03.2007
29. ROGARI M., *Assalto al dividendo 2007*, in *Il Sole 24 ore* del 8 marzo 2007
30. SCOTTO DI CARLO G., *Strategie e vincoli europei alla finanza pubblica italiana*, Luiss University Press
31. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Torino, 2006

## Note

(1) Fonte: *Bollettino economico* Banca d'Italia, n. 48/2007 n. 48, p. 8; si segnala che la *Relazione Unificata sull'Economia e la Finanza Pubblica* presentata dal Ministro dell'Economia e delle Finanze alla Presidenza e datata marzo 2007, e dunque antecedente al Bollettino suddetto, indica alla p. 17 il valore di 5,3 punti percentuali per il PIL statunitense.

(2) Fonte: *Boll. Econ., cit.*, p. 8; il tasso di crescita del PIL riportato nella *Relaz. Unif., cit.*, p. 18, avente come fonte FMI e UE, è pari al 2,7. Anche per quanto concerne il prezzo del petrolio la citata relazione governativa (p. 18) sostiene, diversamente da quanto sopra riportato, che lo stesso nel corso del 2007 dovrebbe diminuire attestandosi in media intorno ai 60 dollari al barile contro i 65,2 del 2006.

(3) Fonte: *Relaz. Unif., cit.*, p. 1.

(4) Fonte: *Boll. Econ., cit.*

(5) Fonte: *Boll. Econ., cit.*, p. 8.

(6) Fonte: la *Relaz. Unif., cit.*. Sul punto vedasi anche il *Boll. Econ., cit.*, p. 8, che riporta un valore leggermente inferiore e pari a 2,6 anziché pari a 2,8 come su citato.

(7) Fonte: *Boll. Econ., cit.*, p. 8.

(8) Fonte: *Boll. Econ., cit.*, p. 8.

(9) Tra le altre fonti si veda anche il Dpef 2007-2011 che stimava un aumento del PIL in media dell'1,5 per cento. In quella sede le previsioni governative prevedevano che la crescita sarebbe stata sostenuta principalmente dalla domanda interna; gli investimenti e i consumi privati avrebbero apportato un contributo positivo pari rispettivamente allo 0,5 e

allo 0,8 punti percentuali; mentre la spesa delle famiglie era stimata in aumento del 1,3 per cento, rispetto all'andamento sostanzialmente piatto del 2005

**(10)** Vedi in tal senso *Relaz.Unif., cit*, p. 20 e ss.; i dati relativi all'occupazione sono destagionalizzati e di fonte ISTAT.

**(11)** LAZZI GAZZINI L., *L'effetto ripresa aiuta il deficit*, in *Il Sole 24 ore* del 2 marzo 2007.

**(12)** *Bollettino delle Entrate tributarie*, n. 58 del 01.02.2007, pubblicato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento per le Politiche fiscali, Ufficio studi e politiche economico-fiscali, p. 13.

**(13)** GALIMBERTI F., *La svolta tiene se si affrontano i tagli di spesa*, in *Il Sole 24 ore* del 2 marzo 2007.

**(14)** Sul punto vedi anche *Relazione generale sulla situazione economica del Paese 2005* presentata dal Ministro dell'Economie e delle Finanze, Prof. Padoa Schioppa, il 9 giugno 2006.

**(15)** Lo scorso 14 settembre la Corte di Giustizia delle Comunità europee nella causa C-228/05 ha sancito l'illegittimità dell'indetraibilità stabilita dalla normativa italiana nella parte in cui condannava lo Stato italiano a restituire l'IVA non detratta dai contribuenti senza limitazioni temporali e procedurali. Il giorno successivo il Governo ha approvato il decreto legge n. 258 coordinato con la legge di conversione 10.11.2006, n. 278 con l'obiettivo di bloccare la corsa alle compensazioni in scadenza il giorno successivo. Con nota di aggiornamento al Dpef, il Governo quantifica in 17,1 miliardi l'effetto sui conti pubblici della sentenza (vedi più approfonditamente MOBILI M., *L'IVA sulle auto: forfait al 50%*, in *Il Sole 24 ore* del 13 novembre 2006; *Il troppo difficile recupero dell'IVA sugli automezzi*, in *Il Corriere tributario* n. 4 del 2006, p. 3641; CERIONI F., *La detraibilità dell'IVA pagata sull'acquisto di motoveicoli e autoveicoli*, in *Il Bollettino tributario* n. 22/2006, p. 1773).

**(16)** PAOLAZZI L., *L'irresistibile tentazione*, in *Il sole 24 ore* del 8 marzo 2007.

**(17)** Il valore del PIL per l'anno 2006 è stato pari a 1.475.401 milioni di euro, fonte ISTAT, *Conti Economici Nazionali*, anni 2004-2006, p. 2.

**(18)** Il Patto di Stabilità e Crescita, volto al rafforzamento delle politiche di vigilanza sui deficit e sui conti pubblici, impone agli Stati membri di rispettare i c.d. parametri di Maastricht ed in particolare:

a) un deficit annuale non superiore al 3 per cento del PIL e

b) un debito pubblico al di sotto del 60 per cento del PIL o comunque un debito pubblico che dia segnali di rientro.

Il Patto, nella sua originaria formulazione, era teso a rafforzare l'impegno dei Paesi membri dell'Unione Monetaria a mantenere i deficit al di sotto della suddetta soglia e a conseguire "nel medio termine" situazioni di bilancio in *surplus* o prossime al pareggio.

Il Patto contempla anche la procedura di sorveglianza e la procedura per disavanzi eccessivi, uguali per tutti gli stati membri; ciò comporta che tutte le nazioni sono trattate allo stesso modo, nonostante i rapporti debito/PIL molto differenti all'interno dell'area, nonostante l'inesistenza, nella valutazione dei disavanzi, di una distinzione tra spese ai fini investimento e spese correnti, da più parti lamentata ed, infine, nonostante il diverso impatto sulle due tipologie di spesa sulla sostenibilità finanziaria di medio-lungo periodo.

Le maggiori critiche sollevate si incentravano proprio sulla eccessiva rigidità e la necessità di applicarlo considerando l'intero ciclo economico e non un singolo bilancio di esercizio.

Inoltre il Patto obbliga i Paesi membri ad assumere l'impegno di adottare tempestivamente misure di correzione non appena il deficit superi il limite suddetto, ma non obbliga simmetricamente ad alcuna procedura di consolidamento dell'avanzo fiscale nei periodi favorevoli, con il risultato implicito di porre minore attenzione alle politiche di aggiustamento strutturale.

Infine, il sistema delle sanzioni così come previsto poneva rischi di aggravio fiscale derivanti dall'applicazione incondizionata della sanzione (l'importo annuo dell'ammenda può raggiungere lo 0,5 per cento del PIL).

In merito si veda più approfonditamente SCOTTO DICARLO G., *Strategie e vincoli europei alla finanza pubblica italiana*, Luiss University Press, 152 ss..

**(19)** Per maggiori approfondimenti in merito al Patto di Stabilità e alle motivazioni sottostanti la recente riforma si veda più ampiamente

GUERRA – ZANARDI, *La finanza pubblica italiana, Rapporto 2005*, Bologna, 2005, p. 195 e ss.; PADOA SCHIOPPA K., *Politiche di bilancio e riforma della Pubblica Amministrazione nell'Italia dell'ultimo decennio, in Il caso Italiano 2. Dove sta andando il nostro paese?*, a cura di T. Padoa Schioppa e Graubard, Milano, Garzanti; ALMUNIA J., *Strengthening Economic Governance and Improving the Stability and Growth Pact*, Press Conference, Bruxelles, 3 settembre 2004.

(20) BISES B., *Lezioni di scienza delle finanze*, 2005, Torino, p. 225 e ss..

(21) I dati che di seguito si commentano sono per il 2005 dati di consuntivo, per il 2006 dati di preconsuntivo; la fonte è *Boll. Entr. Trib.*, n. 58 del 01.02.2007, cit..

(22) PERRONE CAPANO, *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n.3/2006, rivista dell'Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionali e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo, p 1.

(23) Fonte: *Conti Econ. Naz.*, cit.. Si precisa che i tassi di crescita del PIL sia mondiale che area euro per il 2007 sono stimati a livelli leggermente inferiori a quelli da ultimo conseguiti; rispettivamente al 4,1 per cento e al 2,2 per cento.

(24) In via preliminare formuliamo un'osservazione tecnica che seppur non rilevante ai fini dell'analisi della struttura dei singoli tributi in quanto inerente le modalità di pagamento è utile a spiegare il perché dei maggiori valori di imposte accertati in determinate mensilità: la motivazione è rinvenibile nelle scadenze periodiche che caratterizzano i singoli tributi. Infatti come si può osservare sia nel 2005 che nel 2006 l'IRE presenta un gettito più alto nei mesi di gennaio, giugno, luglio e novembre: com'è noto infatti nei mesi di giugno e novembre si concentrano i versamenti di saldi ed acconti, mentre gli altri maggiori importi comunque spalmanti tra le altre mensilità sono dovuti agli effetti delle rateazioni istituite negli ultimi anni; medesimo ragionamento per l'IREs i cui picchi si registrano in giugno e novembre. Sul versante dell'imposta sul valore aggiunto, invece maggio, agosto e dicembre sono le mensilità con maggior gettito: a dicembre vi è il versamento dell'acconto da parte degli autonomi e delle imprese per l'anno avvenire mentre maggio ed agosto sono i mesi dell'anno ove si concentra maggiore attività.

(25) Relazione del Presidente del Consiglio alla Camera e dell'Agenzia delle entrate e correzioni ISTAT, vedi più ampiamente sul punto i commenti di ROGARI M., *Assalto al dividendo 2007*, in *Il Sole 24 ore* del 8 marzo 2007 e PESOLE D., *Dodici miliardi dall'evasione*, in *Il Sole 24 ore* del 3 marzo 2007 .

(26) Il riferimento è alla *Relaz. Unif.*, cit..

(27) PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico*, cit.; nonché PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, rivista dell'Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionali e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.

(28) Per quanto concerne quest'aspetto, l'autore sottolinea come nel nostro ordinamento circa 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 e il rischio di essere sottoposti periodicamente ad accertamento entro i termini di decadenza non supera il 7 per cento circa dei contribuenti.

(29) In altre parole la citata dottrina suggerisce di continuare la riforma delle imposte personali nella direzione iniziata nel 2003; non a caso la medesima dottrina ha favorevolmente salutato la nuova struttura dell'imposta personale, caratterizzata dalla sostituzione delle detrazioni personalizzate con ampie deduzioni d'imponibili, l'allargamento degli scaglioni e la riduzione delle aliquote, sia l'aumento della no tax area nell'IRAP, finalizzato a ridurre in misura significativa l'onere per i contribuenti minori (vedi più ampiamente, PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico*, cit., p. 2 e ss; 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, rivista dell'Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.

**(30)** Prima di addentrarci nell'analisi, sembra utile una breve digressione sugli istituti delle ritenute sui redditi di lavoro, e tanto ai fini di una maggiore comprensione del dato numerico sopra riportato.

Il meccanismo della sostituzione soggettiva a titolo d'acconto che trova applicazione nel campo delle imposte dirette e precipuamente nelle imposte sui redditi, disciplinato dagli articoli da 23 a 29 del d.p.r. 600/73, realizza una forma di riscossione anticipata non comportante deroghe al principio di progressività; esso prevede, per ragioni di sicura esazione, che una serie di soggetti che corrispondono redditi di lavoro dipendente (contribuenti di diritto), devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti (contribuenti di fatto, incisi o percossi), con obbligo di rivalsa.

Il primo soggetto è detto sostituto, il secondo sostituito; tra i due intercorre un rapporto di natura privatistica: di debito credito, ovvero di provvista reso possibile dalla circostanza che il primo detiene somme che sono giuridicamente di spettanza del secondo, dunque è obbligato dalla legge al pagamento dell'imposta da altri dovuta per poi recuperarla a titolo di rivalsa. Tipico è il caso del datore di lavoro, contribuente di diritto, e dipendente, contribuente di fatto, inciso percosso; o tra committente e commissionario, nel caso del lavoro autonomo.

La motivazione fondamentale che sottostà all'istituto della sostituzione d'imposta è proprio ravvisabile nella certezza del pagamento dell'obbligazione tributaria ponendo l'attuazione del prelievo in capo ad un soggetto che non ha alcun interesse all'occultamento della fattispecie imponibile.

Il coinvolgimento del terzo nell'attuazione del tributo mediante imputazione ad esso di particolari doveri pone il fisco al riparo da fenomeni evasivi, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale.

Nell'obbligazione del sostituto nei confronti del fisco, rileviamo che esso non è il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria commisurata al presupposto, ma è tenuto per obblighi di natura diversa e che hanno come fattispecie l'erogazione di somme al sostituito e che consistono nell'operare una ritenuta e nel versare al fisco una somma pari alla ritenuta (sul punto si veda più ampiamente TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Torino, 2006, p. 142; AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, p. 308 e ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, p. 249; FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, Torino, 2003, p. 333; LUPI, *Diritto tributario*, parte generale, Milano, 2000, p. 314, DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, p. 21; D'AMATI N., *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 2005).

**(31)** *Boll. Entr. Trib.*, cit., p. 56.

**(32)** PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale*, cit., p. 5.

**(33)** *Boll. Econ.*, cit., p. 22.

**(34)** Dal 1 gennaio 1993 sono state abolite le frontiere fiscali tra gli Stati della Comunità ed è stata introdotta nell'IVA la disciplina delle operazioni intracomunitarie; il trasferimento di merci all'interno della Comunità non è più soggetto a controlli fiscali e alla tassazione doganale, IVA sulle importazioni. Gli scambi intracomunitari non sono più importazioni ed esportazioni in senso tecnico ma acquisti e cessioni intracomunitarie.

Sono dunque qualificate importazioni gli acquisti di beni e servizi da un paese extracomunitario; i beni ed i servizi così importati sono tassati come quelli prodotti nello Stato.

**(35)** In tal senso più dettagliatamente PERRONE CAPANO R., *I limiti della politica tributaria tra crescita del disavanzo pubblico e crisi del processo riformatore*, in *Innovazione e Diritto*, n.3/2006, rivista dell'Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo; PERRONE CAPANO R., *L'evoluzione della finanza pubblica tra ciclo post-elettorale, limiti del modello di decentramento e declino del diritto tributario*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2006, rivista dell'Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo; 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, rivista dell' Università degli studi di Napoli, Federico II, Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e Studi sul sistema politico ed istituzionale europeo.