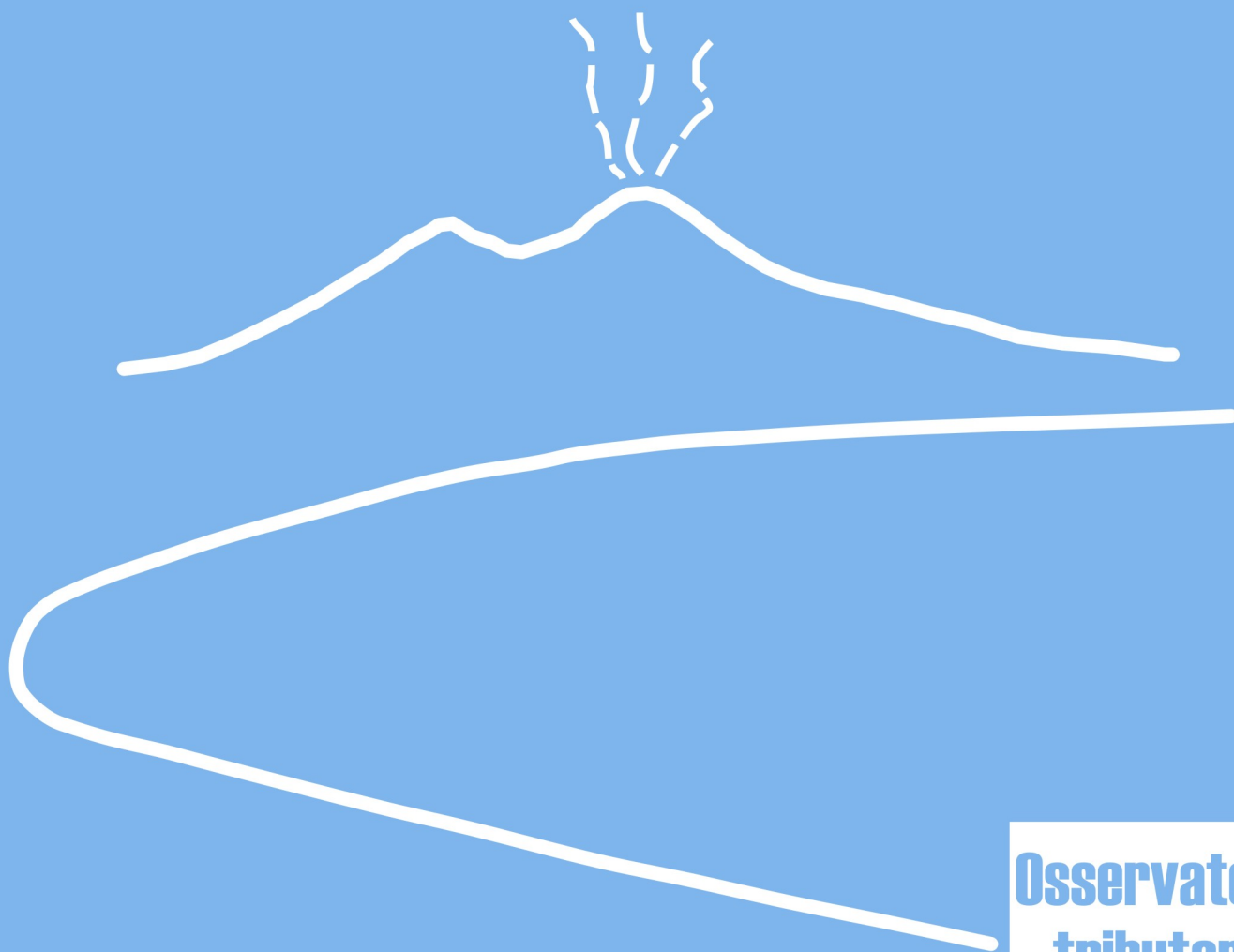




UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# Innovazione e Diritto



Osservatorio  
tributario

**2007**

***Prof. Raffaele Perrone Capano (direttore)***

***COMITATO SCIENTIFICO***

Prof. Andrea Amatucci  
Prof. Carlo Amatucci  
Prof. Carlo Amirante  
Prof. Elisabetta De Franciscis (coord. area Diritto pubblico comparato)  
Prof. Luciana Di Renzo  
Prof. Stefano Fiorentino (coord. area Diritto tributario)  
Prof. Luigi Sico (coord. area Diritto internazionale e comunitario)  
Prof. Sandro Staiano  
Prof. Mario Tedeschi  
Prof. Talitha Vassalli

***REDAZIONE***

Roberta Alfano (coordinamento rivista)  
Domenico Ardolino  
Gino Buonauro  
Debora Cioffi  
Elena Cuomo  
Anna Maria Di Lieto  
Giordano Di Meglio  
Gabriella Duranti  
Olimpia Esposito De Falco  
Chiara Fontana  
Laura Letizia  
Serena Maresca  
Maria Pia Nasti  
Raffaele Sabato  
Leonardo Saviano  
Giuseppina Simioli  
Dea Squillante  
Loredana Strianese (coordinamento newsletter)

***EDITING e GRAFICA***

Vittorio Mostacciuolo  
Sebastiano Romitelli

***INNOVAZIONE E DIRITTO – rivista on line***

***<http://www.innovazioneDiritto.unina.it>***

Registrazione Tribunale di Napoli n. 45 del 22 giugno 2005

ISSN 1825-9871

***DIRETTORE RESPONSABILE***

Avv. Maurizio Migiarra



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI  
NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

I nnovazione

*e*

D iritto

I nnovazione e D iritto è una rivista *open*. La rivista è consultabile e scaricabile liberamente attraverso le pagine del suo sito web all'indirizzo

***<http://www.innovazionediritto.unina.it>***

La rivista e tutti i suoi contenuti possono essere riprodotti liberamente a condizione che se ne citi sempre la fonte, riportando il web address.

Per contattare la redazione utilizzare il seguente indirizzo email:  
***[redazione@innovazionediritto.unina.it](mailto:redazione@innovazionediritto.unina.it)***

*La rivista è edita dal laboratorio **LARIGMA** presso il Dipartimento di Scienze Internazionali e Studi sul Sistema Politico ed Istituzionale Europeo*



## **INDICE**

<b>La Legge Finanziaria 2008 e il diritto tributario: brevi note a prima lettura.....</b>	<b>1</b>
<b>I numeri per capire la finanziaria, tra crescita delle imposte, declino del diritto tributario e perdita di competitività del sistema .....</b>	<b>13</b>
<b>L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale .....</b>	<b>21</b>
<b>Chi vince e chi perde nella lunga partita dell'IRAP.....</b>	<b>28</b>
<b>La politica tributaria tra spinte riformiste ed inerzia del sistema: dall'esperienza 2003 – 2006 un'anticipazione della tendenza 2007 .....</b>	<b>38</b>
<b>La frammentazione della sessione di bilancio elude la Costituzione e non è a somma zero: al tax push che incrementa la spesa si affianca, infatti, il tax pull che deprime il PIL .....</b>	<b>46</b>
<b>Osservazioni sull'art. 3 del decreto-legge 7 settembre 2007, n. 147 concernente <i>Disposizioni urgenti per assicurare l'ordinato avvio dell'anno scolastico 2007-2008 ed in materia di concorsi per ricercatori universitari</i>....</b>	<b>54</b>
<b>La politica tributaria come variabile indipendente .....</b>	<b>59</b>
<b>Obiettivi e tendenze della politica fiscale alla luce dei dati del gettito delle imposte nel primo trimestre 2007 .....</b>	<b>74</b>
<b>Finanza pubblica e fisco nelle considerazioni del Governatore della Banca d'Italia: riflessioni a prima lettura .....</b>	<b>82</b>
<b>Finanziaria 2008 e restyling ICI: una manovra non condivisa .....</b>	<b>95</b>
<b>L'illusione di contrastare l'evasione prescindendo dalla realtà economica e dal diritto produce effetti destabilizzanti sul sistema tributario.....</b>	<b>100</b>
<b>Competitività e fisco nei recenti interventi di riforma in Francia, Germania ed Italia.....</b>	<b>111</b>
<b>L'esercizio provvisorio poteva arrestare la macchina del Fisco, che corre sempre più veloce e senza meta .....</b>	<b>120</b>
<b>Verso il giusto processo tributario.....</b>	<b>129</b>
<b>La legge finanziaria: un'occasione per rilanciare la centralità del Parlamento nelle scelte di politica tributaria .....</b>	<b>141</b>

**Il Parlamento torna protagonista della sessione di bilancio: ma la  
degenerazione della Finanziaria appare ormai inarrestabile..... 151**

## **La Legge Finanziaria 2008 e il diritto tributario: brevi note a prima lettura**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

L'esperienza di quasi un trentennio di leggi finanziarie invita a non dare troppo peso alle singole disposizioni, sottoposte alle insidie dell'esame parlamentare e a concentrare l'attenzione sulle grandi linee che caratterizzano la manovra di finanza pubblica.

Il punto di partenza per analizzare le tendenze della politica tributaria è costituito dall'andamento delle entrate nel 2007.

La nota di aggiornamento al DPEF del mese di settembre, sulla base della quale è stata predisposta la Legge Finanziaria, prevede che le entrate tributarie per il 2008 ammonteranno a 474,435 miliardi di Euro mentre il PIL raggiungerà i 1.605,43 miliardi. Le due cifre non sono tra loro coerenti (+3,6% l'incremento delle entrate, +4% il PIL, rispetto al 2007) e sembrano finalizzate a occultare un ulteriore aumento, di qualche decimo di punto, della pressione fiscale, rispetto al dato previsionale (43%).

Quello che nell'autunno 2006 poteva essere presentato come un comportamento prudente, appare oggi come una strategia, consolidata e finalizzata a produrre periodici "tesoretti" presentati come risultato della lotta all'evasione, da spendere al di fuori della legge di bilancio, con effetti negativi sia sulla dinamica della spesa stabilizzata oltre il 50% del PIL, sia sulla sua qualità.

Al riguardo vale la pena sottolineare che su 14,385 milioni di maggior gettito registrato nelle principali imposte nei primi sette mesi del 2007, ben 7,544 riguardano tributi non toccati dalla manovra di bilancio 2007 (IRES e imposta sostitutiva sugli interessi) mentre 3,291 derivano dall'incremento del gettito IVA (+2,109) e delle imposte sui trasferimenti immobiliari (+1,182), oggetto di interventi dei decreti Bersani – Visco e della Finanziaria 2007.

La riforma dell'IRE – IRPEF e l'aumento delle addizionali regionale e comunale hanno a loro volta comportato, nel periodo gennaio – luglio 2007, un aumento delle entrate pari a 5,056 miliardi. In definitiva quindi oltre la metà del maggior gettito deriva da tributi quali l'IRE e le imposte sostitutive sugli interessi, oggetto di modifiche (estensione degli studi di settore alle società di capitali) nella legislatura precedente, mentre oltre un terzo delle maggiori entrate è dovuto alla riforma dell'IRE – IRPEF e si concentra in particolare sulle ritenute da lavoro dipendente del settore privato (+2,561 miliardi ovvero il 7%) e su quelle da lavoro autonomo (+483 milioni ovvero il 6,6%), che crescono a tassi ben maggiori rispetto all'incremento del PIL nominale.

Questi dati sono particolarmente significativi perché evidenziano la fortissima sottostima degli effetti di gettito e distributivi della riforma dell'IRE – IRPEF attuata con al Finanziaria 2007 e mettono in luce il carattere improprio ed i rischi di interventi ordinamentali sulle principali imposte, veicolati attraverso la legislazione di bilancio. In definitiva l'andamento del gettito delle principali imposte nei primi sette mesi del 2007, unico elemento disponibile per



evidenziarne le tendenze a breve, se indica alcuni risultati apprezzabili in termini di contrasto all'evasione nel settore IVA, mette in rilievo che la maggior parte dell'aumento delle entrate è dovuta o ad interventi operati nella legislatura precedente, oppure è il risultato della riforma dell'IRE – IRPEF, di cui sono stati clamorosamente sottovalutati gli effetti sui redditi medio – bassi, specie familiari. Innescando una bomba ad orologeria, i cui effetti si scaricheranno sui prossimi rinnovi contrattuali.

La nuova Legge Finanziaria ignora del tutto il problema, limitandosi ad una serie di misure di razionalizzazione dell'IRES e di riduzione dell'aliquota, apprezzabili nelle intenzioni, assai meno nella pratica attuativa. Il vincolo della parità di gettito in relazione alla riduzione dell'aliquota (da 33% a 27,5%), che comporterebbe una diminuzione del prelievo pari a oltre 6 miliardi di Euro, avrà infatti effetti redistributivi non evidenziati nella relazione di accompagnamento e tutt'altro che irrilevanti. A prima vista i settori più colpiti dovrebbero essere quelli dei servizi finanziari e assicurativi e la grande distribuzione, con prevedibile ulteriore aumento del relativo costo sia per le famiglie sia per le imprese; mentre l'abolizione degli ammortamenti accelerati ed anticipati evidenzia una scarsa attenzione alle esigenze delle imprese minori, le più interessate ad alleggerire il conto economico, nell'attesa del ritorno degli investimenti.

In realtà tra maggiori entrate per IVA di gruppo, per limiti alle compensazioni e per l'aumento degli imponibili IRES, IRE e IRAP, l'intervento di riduzione delle aliquote comporterà nei prossimi tre anni ulteriori incrementi,

non trascurabili, del prelievo per le imprese, che già oggi contribuiscono direttamente per oltre il 17% al totale delle entrate fiscali. Una manovra quindi opaca negli effetti e di scarso rilievo anche per l'industria manifatturiera che vorrebbe favorire. E' prevista poi la possibilità, per i titolari di redditi d'impresa persone fisiche, e di redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, di optare per l'assoggettamento di tali redditi a tassazione separata con aliquota del 27,5%.

Questa innovazione, indubbiamente positiva, in quanto agevolerà la capitalizzazione delle società di persone, verrà disciplinata con un successivo decreto ministeriale del MEF.

L'altra novità di sicuro interesse è rappresentata dal nuovo regime forfetario per i contribuenti marginali con ricavi non superiori a 30.000 Euro, previsto dall'art. 4 della Finanziaria. Chi scrive sostiene da tempo la necessità di ripensare profondamente l'imposta sul reddito personale, adottando uno schema d'imposta a base piana e a due sole aliquote, la maggiore delle quali uguale a quella delle imposte sulle società, destinata ai contribuenti con redditi particolarmente elevati. In un tributo di questo tipo in cui la progressività è assicurata da un ampio ventaglio di deduzioni personali, o comunque collegate a spese socialmente rilevanti, un sistema di tassazione dei contribuenti marginali, quale quello proposto nella Finanziaria 2008, se accompagnato da semplici strumenti di controllo preventivo delle singole posizioni, si integrerebbe perfettamente e risponderebbe poi sia ad esigenze di semplificazione degli

adempimenti, sia all'obiettivo di ridurre in misura consistente i soggetti IVA, per migliorare la gestione dell'imposta.

Un analogo raccordo appare invece quantomeno problematico nell'attuale IRPEF, caratterizzata da un'eccessiva progressività marginale, e pone quindi evidenti problemi di ragionevolezza delle soluzioni prescelte, in relazione al principio della parità di trattamento, che rappresenta in campo tributario un vincolo ineludibile.

Situazione quest'ultima aggravata dal fatto che, in questo regime speciale, la determinazione del dovuto sembra rimessa esclusivamente al buon volere del contribuente: il che aprirebbe la strada a futuri condoni.

Un'altra misura di rilievo riguarda l'aumento della detrazione ICI a favore dei redditi medi. Ovviamente non ho alcuna obiezione rispetto ad interventi a favore delle famiglie, assai poco considerate dal Fisco, articolati sulla base di priorità condivise; lo strumento è tuttavia incongruo. L'idea di esentare la prima casa dall'ICI ha rappresentato uno spot di grande successo mediatico, lanciato dall'on. Berlusconi in chiusura di un confronto televisivo con l'attuale Presidente del Consiglio. Dal punto di vista mediatico un colpo di teatro di grande efficacia, non così dal punto di vista tributario.

A parte il fatto che l'ICI è destinata a finanziare i servizi dei Comuni e quindi la sua gestione va posta al riparo da interventi – spot del legislatore ordinario, il suo carattere di imposta reale, calcolato sul valore patrimoniale, la

rende inidonea ad adattamenti del prelievo basati sulla situazione personale del proprietario, che incidono sul gettito del tributo.

Cosa del tutto diversa sarebbe invece quella di prevedere, per la casa di abitazione, la deducibilità dall'imposta personale. A ben vedere questa soluzione è la sola realmente compatibile con l'art. 119 della Costituzione, che da un lato garantisce l'effettività del principio dell'autonomia di entrata e di spesa per gli enti di decentramento, dall'altro si pone il problema della diversa capacità fiscale per abitante attraverso la previsione di due diversi livelli di perequazione territoriale indicati nei commi 3 e 5 dell'art. 119. La deducibilità quindi di alcuni tributi propri del sistema delle autonomie da tributi statali, dovrebbe rappresentare uno dei principi cardine di coordinamento dei diversi livelli di imposizione. Compensando parzialmente il maggior prelievo locale nelle aree a minor capacità fiscale per abitante, con un'imposizione statale un pò più leggera.

Un discorso analogo può estendersi all'IRAP, la cui indeducibilità dall'imposta sul reddito comporta che l'aliquota implicita sia notevolmente più elevata di quella nominale (5,65% per i contribuenti IRES, da 5,52% a 6,12% per i soggetti IRPEF).

La Finanziaria non solo non ha seguito questa strada, che avrebbe comportato un modesto alleggerimento dell'IRES e dell'IRPEF senza incidere sui bilanci regionali, ma ha accompagnato la riduzione dell'aliquota dal 4,25% al 3,9% con un allargamento degli imponibili più che compensativo in termini di gettito rispetto agli effetti indotti dalla riduzione dell'aliquota base, con un

ulteriore aumento del prelievo per tutte le realtà assoggettate ad aliquote superiori a quella ordinaria.

L'uso discreto di qualche elemento di illusione finanziaria nei sistemi tributari è tollerabile, se non se ne abusa; nascondere un aumento ulteriore del prelievo attraverso una riduzione dell'aliquota base dell'8%, appare un esercizio di virtuosismo fiscale che suscita ammirazione, anche se ai limiti dell'illegittimità costituzionale.

Concludendo si possono evidenziare i seguenti elementi di riflessione:

I. Nella Legge Finanziaria 2007, per tanti versi abnorme, le misure fiscali occuparono meno del 20% del testo; in quella per il 2008 le norme tributarie ne rappresentano oltre un terzo.

II. Con la riforma costituzionale del 2001 il Parlamento nazionale ha perso la competenza a legiferare in quasi tutti i settori della vita economico – sociale nazionale. Un'eccezione di spicco è rappresentata dalla materia dei tributi, che non può essere sottratta ad un penetrante sindacato parlamentare attraverso la prassi *contra legem* di attrarre alla sessione di bilancio l'esame delle leggi tributarie a carattere ordinamentale. Non a caso la riforma tedesca del trattamento fiscale delle società, a cui, almeno in parte, si ispira la Finanziaria 2008, è stata adottata dal Bundestag nella primavera 2007.

III. L'inserimento nella Legge Finanziaria di norme tributarie ordinamentali, che incidono sul gettito delle singole imposte, non consente, per la stessa natura della sessione di bilancio e della Legge Finanziaria, un'analisi

approfondita sia sulle reali dinamiche del gettito, sia sui suoi effetti distributivi. L'esperienza della riforma dell'IRE – IRPEF attuata con la Finanziaria 2007, è al riguardo illuminante, perché l'aumento della pressione fiscale, superiore a consuntivo di circa mezzo punto di PIL alle previsioni, ha comportato una riduzione della crescita dell'economia nazionale ben superiore alle stime contenute nella Legge Finanziaria 2007 ed un ulteriore aumento della spesa pubblica.

IV. L'adozione di politiche tributarie redistributive in realtà quali quella italiana caratterizzata da una pressione fiscale di fatto superiore al 50% e da evasione fiscale diffusa, richiede molta prudenza nell'uso della leva fiscale, perché molto spesso i destinatari di interventi di sostegno ai redditi a carico della finanza pubblica, sono gli stessi su cui si scarica l'aumento del prelievo.

V. Alcune misure adottate dal Governo nel corso del 2007, per contenere l'evasione e l'elusione fiscale, hanno dato, specie nel settore dell'IVA, risultati positivi; ma l'idea, che il Governo contribuisce ad alimentare, che l'evasione rappresenti un tesoro nascosto, di dimensioni stratosferiche (75, 90, 110, 130 miliardi di Euro), che se recuperato trasformerebbe l'Italia in una sorta di Bengodi, con più spesa pubblica ed imposte molto più leggere per tutti, è un miraggio, cioè un'illusione ottica.

Certo se si applica all'economia irregolare, probabilmente di dimensioni prossime ai 300 miliardi di Euro, la stessa percentuale della pressione fiscale, si fa presto ad arrivare a 100 miliardi di Euro e più. Ma al gettito tributario (o quel 43%

del PIL che rappresenta la pressione fiscale) contribuisce in misura consistente anche l'economia irregolare, che è tale proprio perché, essendo in larga parte marginale, non è in grado di contribuire al gettito tributario con la percentuale del 43%.

In conclusione non ci si deve certo arrendere all'evasione; ma se ci si limita alla propaganda o alle affermazioni moralistiche non si è certo attrezzati per controllare un fenomeno che per essere posto sotto controllo richiederebbe riduzioni fiscali mirate e crescenti nel tempo, al fine di separare l'evasione di massa, specie da lavoro dipendente, da quella criminale, riduzioni di cui purtroppo non vi è traccia nella Finanziaria 2008.

## BIBLIOGRAFIA

Baldini M.- Bosi P., *L'equità in tre riforme*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bernasconi M. , La Pecorella F. I condoni nel sistema tributario italiano p. 377 in

“La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006” a cura di M.C. Guerra e A.

Zanardi Il Mulino 2006

Bovi M., Evasione e Sommerso nella contabilità nazionale sta in “La Finanza

Pubblica Italiana Rapporto 2006” pag. 241 Il Mulino 2006

Boeri T.-Guiso L., *Ma è possibile tagliare le tasse?*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info); ;

Convenevo R.- Pisani S., *Quello che gli studi di settore non dicono*, in

[www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bovi M., *La pressione fiscale a carico degli “onesti”*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bovi M., *Quelle tasse occulte che favoriscono l'evasione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

De Vincenti C.- Paladini R., *Quel singolare quoziente di famiglia*, in

[www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Del Boca D., *Perchè il figlio resta unico*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Di Nicola F. , L'evasione della società di capitali. Analisi sugli esiti di un

campione di verifica tributaria, p. 351 sta in “La Finanza Pubblica Italiana

Rapporto 2006”

Faini-Giannini-GROS-PISAURO-KOSTORIS-“I conti a rischio” Il Mulino

2007

Fazzini E., *Attività economica e imposizione fiscale*, CEDAM, Padova, 2004.



Gallo F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Atti del Convegno di Studi “I nuovi studi di settore”*, in *Il fisco*, 2000, p. 39 ss.

Gallo F. *Le ragioni del fisco – Il mulino 2007*

Giannini S. , Guerra R.C. *Il sistema fiscale a un anno delle elezioni, i segnali di cambiamento e problemi aperti pag. 27* sta in “*La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2007*” a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi *Il Mulino 2007*.

Guerra M.C.- Giannini S., *Famiglie e imprese nella manovra finanziaria 2008*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Guerra M.C.- Zanardi A., *Ma il contrasto di interessi non è la soluzione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Marchese C., *Una scommessa contro l’evasione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Mazzillo L. , *Vincoli e modelli europei nell’azione di contrasto all’evasione dell’IVA p. 321* sta in “*La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006*”

Palomba G., *La lotta all’evasione aiuta a far ricco il fisco*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Palomba G., *Quanto è redistributiva la finanziaria 2008? poco*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Pedone A., *Evasori e tartassati: i nodi della politica tributaria italiana*, *Il Mulino*, 1979;

Pellegrino S., *Chi guadagna dalla manovra*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

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

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

Perrone Capano R., *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rassegna tributaria*, n.4/2006, pag. 123 e ss.

Pisani S., *Aritmetica della finanza pubblica*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Salerno G.M., *La legge finanziaria 2008 tra fondati timori e necessità di riforma*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it); Santoro A., *Evasione e studi di settore. Quali risultati?*

*Quali prospettive?* Pag. 297 sta in "La Finanza Pubblica Italiana 2006" a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi Il Mulino 2006

Tremonti G., *La fiera delle tasse*, Il Mulino, 1991, p. 159.

## **I numeri per capire la finanziaria, tra crescita delle imposte, declino del diritto tributario e perdita di competitività del sistema**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

Il 2006, anche per l'aiuto di una crescita dell'economia di buon livello (+1,9%), specie se confrontata con i 4 anni precedenti, ha registrato un incremento della pressione fiscale molto consistente (+1,7% del PIL), pari a oltre 35 miliardi di euro.

Il dato forse più sorprendente è che l'aumento delle entrate, più che doppio rispetto alle previsioni formulate dall'on. Tremonti con la Legge finanziaria per il 2006 (+15,5 miliardi di euro), è stato realizzato attraverso una serie di misure, quali l'adeguamento degli studi di settore e la loro estensione alle società di capitali, senza incidere sulla struttura del prelievo e sulle riduzioni d'imposta introdotte con la Legge finanziaria 2005. Anzi nel 2006 è stata introdotta una franchigia di 7.500 euro ai fini dell'IRAP a favore dei contribuenti minori.

La Legge finanziaria per il 2007 segue invece un percorso diverso: la linea ispiratrice è rappresentata da una redistribuzione del prelievo, che nelle intenzioni del Governo dovrebbe spostare una quota del gettito dai redditi più modesti e delle famiglie numerose alle fasce di popolazione caratterizzate da un relativo benessere, senza aumentare il peso complessivo dell'imposta personale (IRE).

La realtà è tuttavia un po' diversa, perché il passaggio dalle deduzioni (no – tax area e family area) alle detrazioni d'imposta, il dimezzamento del primo scaglione a 15.000 euro e l'aumento delle aliquote, comporterà nel corso del 2007 un incremento del prelievo per la maggior parte dei contribuenti, compensato, solo parzialmente ed in misura non uniforme, dal sistema di detrazioni decrescenti.

Il passaggio dalle deduzioni alle detrazioni, derubricato a scelta tecnica razionalizzatrice, nasconde in realtà una serie di elementi di illusione finanziaria, che mascherano un ulteriore incremento delle aliquote, determinano alcuni effetti indotti incompatibili con i principi di trasparenza, ragionevolezza e uguaglianza, ed incideranno negativamente sulla competitività del sistema.

I punti più controversi della riforma dell'imposta personale (IRE) appaiono i seguenti:

l'eliminazione della no – tax area e della family area ha dimezzato (da oltre 30.000 euro nel 2006 a 15.000 euro nel 2007) la fascia di reddito assoggettata all'aliquota del 23%, aumentando il prelievo per la maggior parte dei contribuenti;

le detrazioni decrescenti introdotte per compensare l'aumento dell'imposta per le fasce di reddito più modeste, e un andamento della curva della progressività che presenta elementi di arbitrarietà, nei confronti dei contribuenti con carichi familiari, determinano inconvenienti più gravi di quelli che hanno spinto il legislatore nel 2007 ad abbandonare le deduzioni e a reintrodurre le detrazioni;

il forte aumento della progressività marginale, favorito anche dal sistema di detrazioni decrescenti, non ha alcun riflesso sugli effetti distributivi reali, di cui è espressione l'aliquota media, accentua tuttavia i più vistosi inconvenienti della progressività e costituisce un premio all'evasione, di cui non si sentiva alcun bisogno;

la sostituzione delle deduzioni con le detrazioni comporta un aumento automatico delle addizionali, regionale e comunale, sui redditi medio – bassi, ed in special modo su quelli gravati da oneri familiari. E' vero che la Legge finanziaria prevede la possibilità per i Comuni di introdurre soglie di esenzione, ma la disposizione (comma 142 della Legge finanziaria 2007) non si riferisce in nessun caso agli oneri familiari, per cui le addizionali sono destinate a crescere, con modalità arbitraria, sicuramente regressiva;

nell'imposta 2006 l'aliquota marginale coincideva con quella nominale (23% - 29% - 33% - 39%), mentre nell'IRE 2007 l'aliquota marginale è influenzata dal carattere decrescente delle detrazioni ed è quindi più elevata di quella nominale, e penalizza soprattutto i redditi familiari.

La scarsa trasparenza è un elemento criticabile, sotto il profilo della razionalità dell'imposta, mentre l'andamento decrescente delle detrazioni comporta effetti arbitrari nella distribuzione del prelievo, incompatibili dal punto di vista dei principi.

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 56.000 euro, la forbice tra le due aliquote marginali si attenua molto lentamente, ma rimane comunque elevata ( $41,4\%$  i single,  $44,5\%$  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  $50,85\%$  ed il  $49,45\%$ ).

Nel passaggio tra i 56mila ed i 75mila euro, la progressività marginale per i lavoratori dipendenti decresce perché scompare la detrazione sostitutiva della no – tax area, tuttavia la forbice rispetto ai contribuenti con carichi familiari aumenta perché la detrazione per oneri familiari, così come l'assegno per nucleo familiare, si annulla a livelli di reddito più elevati.

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).

Il carattere arbitrario degli effetti della nuova curva delle aliquote è così evidente da non richiedere alcun commento.

Dal punto di vista giuridico la caratteristica comune della produzione alluvionale di norme tributarie che ha contraddistinto gli ultimi mesi è l'assenza di anima giuridica ed il disprezzo per i principi.

La produzione di norme a mezzo di norme per correggere quelle adottate con il decreto appena convertito denota non solo improvvisazione ma evidenzia una ricerca spasmodica di gettito, a discapito di qualsiasi disegno di politica tributaria.

L'elemento che accomuna la politica tributaria del Governo attuale a quello che lo ha preceduto è l'assenza di percezione degli effetti indotti dalle politiche tributarie adottate, che evidenzia, pur con ovvie differenziazioni, una comune navigazione a vista in campo fiscale.

L'ISTAT ha certificato in questi giorni che la coalizione di centro – destra ha perso le elezioni per avere incredibilmente sottostimato di quasi 20 miliardi di euro l'impatto positivo delle riduzioni fiscali del 2005 sulla crescita delle entrate nel 2006, connessa con il previsto aumento del PIL (+1,6%).

Una ulteriore riduzione dell'IRE, accompagnata da un aumento delle pensioni minime nel 2006, pari complessivamente a mezzo punto di PIL, avrebbe dato infatti maggiore slancio alla ripresa, consentendo all'Italia di agganciare le economie europee più dinamiche, rilanciando la domanda interna, senza determinare squilibri nel bilancio, il cui disavanzo si sarebbe comunque attestato nel 2006 al di sotto del 3%.

I prevedibili effetti delle misure fiscali introdotte dalla Legge finanziaria 2007 si prestano a critiche di segno opposto, di non minore rilievo.

In particolare il forte aumento della curva della progressività non solo comporterà un maggiore prelievo per tutti i redditi aggiuntivi, ma determinerà un incremento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente tra i 2,5 ed i 3 miliardi di euro all'anno, per il solo effetto della più accentuata progressività marginale. Una cifra sostanzialmente analoga alla riduzione del cuneo fiscale, previsto dalla Legge finanziaria con l'alleggerimento dell'IRAP.

L'impressione che se ne trae è che l'apporto della politica tributaria al riequilibrio dei conti pubblici (cosa ben diversa dal risanamento) sarà determinante; mentre il contributo al rilancio della competitività del sistema, sia per i riflessi dell'aumento del prelievo sulla domanda interna, sia per l'inidoneità delle misure fiscali adottate, appare purtroppo trascurabile.



## BIBLIOGRAFIA

Antonini L.– M. Barbero, *E' necessario attuare il federalismo*, in *Il Sole* 24 ore, 07 settembre 2006

Artuso E., I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2007, I, p.3;

Carovita di Toritto B., *Aspettando Ulisse: riparte la tela delle riforme nella XV Legislatura*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it);

Cellentani E. – Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2007, p. 499;

Ciarcia A.R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2007, p. 1;

Di Tanno T., *Linee guida per una possibile riforma dell'imposizione sul reddito d'impresa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2007, p. 82;

Fantozzi A., *Ipotesi di riforma: se non ora, quando?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2007, I, p.395;

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

- Leccisotti M.- Giudice R.- Ribechi P., Il costo di adempimento dei tributi in Italia, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2006, p. 580;
- Maisto G., Possibili criteri direttivi per una revisione dell'Ires improntata alla competitività del sistema fiscale italiano, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2007, I, p. 343;
- Marello E., Il rischio del tributo- Il fondamento dei concordati preventivi in materia fiscale, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2006, p. 368;
- Marongiu G., *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.* n. 9/2006, p. 589.
- Pitten Villosio A., Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza, in *Rivista di diritto tributario* n. 10 2007, pag. 871 e ss.
- Sacchetto C., Etica e fiscalità, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2006, p. 475;
- Zagà S., Manovra bis: le nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2006, p. 897.

**L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale**

*del prof. Andrea Amatucci*

Notevole è stato il contributo apportato dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione con diverse sentenze dell'8 febbraio 2007 all'interpretazione del concetto di "attività autonomamente organizzata", sottoposta ad irap ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997. Anche i soggetti, indicati dalla lett. c primo comma dell'art. 3, esercenti arti e professioni sono sottoposti all'irap.

La tesi più convincente si colloca tra le due concezioni estreme<sup>1</sup>, la massimalista, che pecca per eccesso in quanto ritiene l'autonoma organizzazione sempre insita nell'attività professionale la quale implica abitudine, professionalità, programmazione e competizione di energie intellettuali, e la minimalista, che pecca per difetto in quanto sostiene che l'autonoma organizzazione è sempre estranea all'attività del professionista perché non riesce a produrre reddito senza di lui che personalizza la propria attività la quale è prevalente.

La tesi massimalista, che implica l'applicazione dell'irap nei confronti di ogni attività professionale, considera l'organizzazione, indipendentemente dal livello, strumento indispensabile per svolgerla.

---

<sup>1</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3678 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007

La tesi minimalista, che esclude l'applicazione dell'irap nei confronti di ogni attività professionale, nega l'autonomia, a qualsiasi livello, della struttura di mezzi e persone attraverso la quale è svolta l'attività professionale.

La tesi intermedia correttamente considera autonoma l'organizzazione significativa esterna, che risulti dall'impiego non occasionale di lavoro altrui e di beni strumentali eccedenti per quantità e valore il minimo indispensabile<sup>2</sup> per lo svolgimento dell'attività professionale. L'autonoma organizzazione va perciò intesa come impiego di capitale e lavoro che siano aggiuntivi rispetto agli strumenti strettamente necessari e pertanto potenzino l'attività intellettuale del singolo<sup>3</sup>.

Il contribuente deve essere responsabile dell'organizzazione e non deve essere inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interessi<sup>4</sup>.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, ha definito la capacità contributiva la nuova ricchezza dell'unità produttiva, cioè il valore aggiunto dell'attività dell'autonoma organizzazione, prima della distribuzione diretta a remunerare i fattori produttivi trasformandosi in reddito per essi.

Pertanto il presupposto dell'irap relativamente all'attività professionale non è il reddito realizzato dal professionista, bensì il valore aggiunto<sup>5</sup>(5) prodotto

---

<sup>2</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3673 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007

<sup>3</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3674 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007

<sup>4</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3676 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007 e sentenza n. 3677 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007

dall' autonoma organizzazione. La capacità contributiva è l' idoneità produttiva impersonale ed aggiuntiva.

Il soggetto passivo non è il professionista, bensì l' organizzazione, che è dotata di un minimo di autonomia, che potenzia ed accresce la di lui capacità produttiva<sup>6</sup>(6) e che rientra tra i soggetti privi di personalità giuridica, i quali si affiancano alle persone fisiche ed alle giuridiche per completare la triade della soggettività tributaria.

Ne consegue che l' attività professionale è caratterizzata certamente dalla soggettività che si identifica nel professionista e che si collega al presupposto dell' irpef e talvolta anche dalla soggettività dell' organizzazione autonoma che si collega al presupposto dell' irap.

Da questa corretta raffigurazione consegue che contrasta con il principio di capacità contributiva l' identificazione del presupposto dell' irap anche nella quota di reddito del professionista che comunque egli avrebbe prodotto con gli strumenti indispensabili. Infatti tale reddito non è conseguito dall' organizzazione autonoma la quale produce, rispetto ad esso, ricchezza aggiuntiva.

L' autonoma organizzazione costituisce anche un costo aggiuntivo per il professionista aggravato dalla non piena deducibilità di talune spese.

Pertanto, nel caso in cui in un periodo di imposta le spese relative a tale autonoma organizzazione coincidono con le entrate da essa prodotte o addirittura

---

<sup>5</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3678 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007. Tale valore aggiunto non coincide con il presupposto dell'iva, come ha affermato la Corte di giustizia con la decisione del 3 ottobre 2006

<sup>6</sup> Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3672 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007

le superano, l'irap grava sull'unico reddito prodotto che è quello che comunque avrebbe realizzato il professionista con gli strumenti indispensabili.

Ne consegue una discriminazione qualitativa, che si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva, tra il reddito professionale prodotto senza autonoma organizzazione e perciò non gravato da irap e la quota di reddito che il professionista con autonoma organizzazione avrebbe prodotto anche senza di essa e che è invece sottoposto ad irap.

## BIBLIOGRAFIA

- Allena, Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte , Milano, 2005;
- Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP* , in *Riv. dir. Fin. e Fisc.* 2003, p. 97.
- Antonini, Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia , Guerini e Associati, 2005;
- Barbero, Dalla Corte costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004) , 2004, in <http://www.federalismi.it>;
- Bosi, Guerra. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998.
- Brancati , Per “congelare” la potestà impositiva delle Regioni, la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria , *Giurisprudenza Costituzionale*, III, 2005;
- Carinci, Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea, in *Rassegna Tributaria*, IV, 2004, 1228;
- Covino, Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione europea , 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- De Mita, Fisco e Costituzione, I, 2000;
- Del Federico, Tutela del contribuente, ed integrazione giuridica europea, ed. provv., pescara, 2003, 32;
- Di Pietro, Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea- L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, t.1- 2, G .d.F., 2003;

Fantozzi, *Il diritto tributario*, 2003, 38;

Fleiner - Hottinger, *La pertinence du fédéralisme dans la gestion des diversités nationales*, in *Rev. Int. Pol. Comparée*, I, 2003, p. 79 ss.;

Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001.

Gambino, *Le régionalisme italien et la réforme constitutionnelle*, 2005, in <http://www.federalismi.it>;

Giarda P. *L'esperienza italiana del federalismo fiscale*, Il Mulino, 2005;

Marongiu, *Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie*, in *Corriere Tributario*, 2005, 1274;

Marongiu-Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001, pp. 528 e ss.

Perrone Capano, *Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);

Perrone Capano, *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, n. 1-2/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);

Pistone, *The impact of community law on tax treaties*, Klumer law, 2002;



Spina, La presunta incompatibilità dell'Irap con la VI Direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE , in *Rassegna Tributaria*, III, 2005, 853;

Tafari , La competizione fiscale nell'Unione Europea , in *Tributi*, n.11/12, p.855 ss., ed. IPZS;

Tesoro, Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società , in *Tributimpresa*, II, 2005;

Tundo, I redditi d'impresa nel modello di convenzione Ocse (art. 7), in Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 276 ss.

## **Chi vince e chi perde nella lunga partita dell'IRAP**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

L'IRAP è una imposta con un singolare destino. È stata infatti criticata dai giuristi non solo per la presunta incompatibilità del presupposto (il valore aggiunto della produzione) con i principi costituzionali; ma per il modo irrazionale ed arbitrario con cui sono state assoggettate al tributo, senza alcuna differenziazione o graduazione del prelievo, per il solo fatto di poter essere ricondotte alla generica nozione di attività produttive autonomamente organizzate, situazioni che esprimono all'evidenza capacità contributive del tutto diverse. Anche l'ineducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, comporta rilevanti incongruenze perché mentre per i contribuenti assoggettati all'IRES introduce solo un elemento di illusione finanziaria, ed un aumento dell'aliquota implicita (dal 4,25% al 5,60%); nelle attività di lavoro autonomo l'IRAP, nonostante il dichiarato carattere reale, assume, per effetto dell'ineducibilità dall'IRE, un andamento progressivo con aliquote crescenti dal 5,22% al 6,07% del tutto arbitrario e irragionevole. L'IRAP è comunque un'imposta fortunata: in pochi anni ha superato senza danni le insidie della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia Europea.

È in ogni caso un'imposta datata, perché un tributo che colpisca le esportazioni e non venga corrisposto sulle merci importate è, in un'economia mondializzata, un non senso.

La Corte Costituzionale chiamata a risolvere numerose questioni che investivano l'IRAP sia sotto il profilo della legittimità del presupposto per alcune categorie di contribuenti, sia con riferimento all'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, sia alla possibilità di applicarla con aliquote diversificate in ragione della categoria di appartenenza, con la sentenza n. 156/2001, ha significativamente evitato di affrontare le questioni più delicate e, con una motivazione onnicomprensiva riferita alle caratteristiche generali del tributo, ne ha affermato la conformità a Costituzione.

La Corte ha evidenziato che *“l'imposta colpisce con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressione di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai diversi soggetti che, in varie misure, concorrono alla sua creazione”*.

Sulla base di questa configurazione del presupposto la Corte ha ritenuto la legittimità di una imposizione riferibile ad *“una potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa”*.

L'argomento impiegato dalla Corte Costituzionale per evidenziare il carattere autonomo del presupposto dell'IRAP e cioè il valore aggiunto della

produzione, rispetto al valore netto (il reddito) e la conformità a Costituzione di questa capacità contributiva potenziale, è quantomeno ambiguo ed ambivalente.

Convincente per differenziare il valore aggiunto della produzione nell'IRAP rispetto al reddito e giustificarne un'imposizione autonoma nelle attività di impresa, appare connotato da evidenti elementi tautologici se riferito alle attività di lavoro autonomo; il cui valore aggiunto della produzione, anche quando "autonomamente organizzata" appare caratterizzato da una componente reddituale molto ampia, riferibile al soggetto passivo dell'IRAP, che, in assenza di correttivi, comporta una sostanziale duplicazione dell'imposta rispetto all'IRE.

Tanto più che la Corte non fornisce esplicite indicazioni circa il significato contenutistico dell'espressione "autonoma organizzazione", la cui sussistenza o meno ai fini della nascita del presupposto dell'IRAP è rimessa alla valutazione del giudice di merito.

La Corte di Cassazione, sezione Tributaria, con una serie di decisioni a partire dall'8 febbraio 2007 (sentenze dal n. 3672 al n. 3680 dell'8 febbraio 2007) ha cercato in assenza di riferimenti legislativi contenutistici rispetto al concetto di "autonoma organizzazione" di definire in concreto i limiti minimi al di sotto dei quali il tributo non sia dovuto e viceversa.

In linea di principio, secondo la Corte di Cassazione, si configura una "attività autonomamente organizzata" soggetta ad IRAP ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. n. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed

accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscono un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti). Non è quindi sufficiente quella mera "autorganizzazione" che la memoria dell'Avvocatura riconosce propria anche delle attività abituali che danno luogo all'applicazione dell'IVA (sentenza 3672 – 8 febbraio 2007).

In altra sentenza (3673 – 8 febbraio 2007) la Corte di Cassazione ha fissato il seguente principio di diritto:

*“Il rimborso dell'IRAP non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall'art. 49 comma 1 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (richiamato dall'art. 3, comma 1 lettera c), del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell'organizzazione – esclusi gli esercenti arti e professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall'imposta – quando essi si avvalgono, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità e valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile, per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta deduzione del costo ai fini dell'IRPEF o dell'IVA.*

*Il contribuente che agisce per il rimborso dell'IRAP, sostenendo di averla versata indebitamente, ha l'onere di provare l'assenza delle suddette condizioni”.*

I principi fissati dalla Cassazione nelle due sentenze richiamate, non sembrano del tutto omogenei.

Nella prima decisione (la n. 3672/07) l'ambito di apprezzamento contenutistico della sussistenza dell'autonoma organizzazione, rimesso alla valutazione del giudice di merito, appare meno limitato, rispetto al principio fissato nella seconda sentenza, che esclude la non applicabilità dell'IRAP, quando il contribuente si avvale di un collaboratore dipendente.

La sentenza n. 3672/07, sembra quindi rispondere meglio alla necessità di valutare in fatto se "l'autonoma organizzazione" comporti in concreto la creazione di ulteriore valore che si aggiunga al reddito e quindi sia assoggettabile all'IRAP; ovvero rappresenti soltanto un ausilio alla produzione di reddito e quindi si ponga al di fuori della previsione legislativa.

Si pensi ad un dentista, o ad un ingegnere, e ad un avvocato che abbiano alle proprie dipendenze, rispettivamente, un odontotecnico, un geometra ed un collaboratore laureato in giurisprudenza, rispetto ad altri tre professionisti che abbiano alle dipendenze un collaboratore con compiti di segreteria. Appare evidente che nella prima ipotesi il rapporto di collaborazione amplia notevolmente l'attività potenziale del titolare e rientra quindi nel concetto di "autonoma organizzazione dell'attività" presupposto dell'IRAP, mentre nel secondo il rapporto di collaborazione costituisce un semplice ausilio alla produzione del reddito del tutto simile alla situazione che, secondo comune esperienza,

caratterizza le medesime attività professionali svolte in rapporto di dipendenza, e quindi considerate fuori dal campo di applicabilità dell'IRAP.

In ogni caso, se la questione viene ben prospettata al giudice di merito ed adeguatamente motivata, assai difficilmente potrà essere ribaltata in Cassazione (art. 360 n. 5 cpc).

A ben vedere, il criterio più articolato, elaborato dalla sentenza n. 3672, che offre maggiori margini di apprezzamento al giudice di merito, è anche il più corretto stante il ruolo assai variabile svolto dalle collaborazioni abituali, ai fini del potenziamento dell'attività, ovvero quali semplici ausili alla produzione di reddito, nel lavoro autonomo.

Appare quindi urgente un intervento del legislatore che incida sul tributo in modo da correggerne le più evidenti incongruenze, evitando di favorire lo sviluppo di un ampio contenzioso, accompagnato dalla proliferazione di comportamenti elusivi, difficilmente contrastabili.

Un ipotesi potrebbe essere rappresentata dal criterio di prevalenza: quando la componente reddituale superi una determinata soglia (ad es. il 70%) rispetto al valore aggiunto della produzione, l'IRAP non sarebbe dovuta e viceversa; la deduzione fissa dall'imponibile pari a 7.500,00 euro, eviterebbe bruschi salti di imposta, mentre il rilievo assunto dalla componente reddituale, ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP, introdurrebbe un incentivo a non occultare quote di reddito.

Un effetto analogo potrebbe ottenersi consentendo di dedurre dall'imponibile IRAP delle attività di lavoro autonomo, una percentuale decrescente del reddito prodotto annualmente (ad esempio dal 100% all'80%) assoggettato all'IRE. Il carattere decrescente della deduzione terrebbe conto della minore capacità contributiva espressa dalle attività più modeste, mentre il raccordo con l'imposta sul reddito favorirebbe l'allargamento degli imponibili, contrastando comportamenti elusivi.

Conclusivamente lo status quo gioverà solo apparentemente al fisco; una parte dei contribuenti si rassegnerà probabilmente a pagare il tributo, mentre tutti quelli che svolgono l'attività con costi deducibili modesti cercheranno di adattare la propria attività ai parametri fissati dalla Corte di Cassazione per rimanere fuori dall'IRAP, moltiplicando i comportamenti elusivi e gli effetti di trascinamento conseguenti, sulle altre principali imposte (IRE e IVA e indirettamente anche IRES). Un fisco attento ai diritti della persona, apparentemente meno aggressivo è gradito dai contribuenti chiamati a pagare tributi meno onerosi; è anche utile alle casse dello Stato che, la recente esperienza lo prova, incassa stabilmente un maggior gettito complessivo.



## BIBLIOGRAFIA

Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv. dir. Fin. e Fisc.* 2003, p. 97.

Baggio, *Profili di irrazionalità e d' illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir.trib.* 1997.

Battistoni Ferrara, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 2001, n. 3, pp. 860 e ss.

Bodrito, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. prat. trib.*, 1999.

Boria, *Il sistema dei tributi locali*, in Russo, *Manuale di diritto tributario*, vol. II, Milano, 2002.

Bosi, Guerra. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998.

Buccico, *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000.

Castaldi, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 858.

Ciocca, *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boli. trib.*, 2002, n. 7, p. 502.

COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni 1-2*, 1997, Ministero delle Finanze.

Corasaniti, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2001, p. 973.

Del Torchio, *Il Concetto di “autonoma organizzazione” secondo l’insegnamento dei giudici e secondo l’orientamento dell’Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 578 e ss.

De Mita, *Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997.

De Mita, *Eutanasia di una tassa*, sul *Sole24ore* del 18 marzo 2005.

De Mita, *Fisco in fuori gioco sull’Irap negli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2002.

Falsitta, *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 6, p. 485.

Falsitta, *La sentenza della Consulta sull’Irap e l’insostenibile iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, 2001, n. 25, p. 8722.

Falsitta, *Aspetti e problemi dell’Irap*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1997, pp. 633 e ss.

Falsitta, *L’Irap? Una seconda IVA da ripensare*, in *Ilsole24ore* del 30 luglio 2004.

Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1998. Parte I, pp. 469 e ss.

Fedele, *La “discriminazione” dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980.

Ferlazzo Natoli, Colli Vignarelli, *Il meccanismo impositivo dell’Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8, p. 649.

Ficari, *La rilevanza dell’organizzazione nella tassazione dei proventi dei laboratori di analisi tra reddito di lavoro autonomo e reddito d’impresa*, nota a *Comm. Trib. Centr.*, sez. XVI, 22 maggio 2001, n. 3900, in *Boll. trib.*, 2002, n. 22, p. 1667.

- Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3, p. 627.
- Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001.
- Leoni, *I lavoratori autonomi sono da considerarsi sempre soggetti passivi ai fini Irap?*, in *Il fisco*, 2002, pp. 6750 e ss.
- Leoni, *Irap, autonoma organizzazione, Impresa*, in *Il fisco*, 2002, pp. 6833 e ss.
- Lupi, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1412.
- Marongiu-Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001, pp. 528 e ss.
- Marongiu, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000.
- Moschetti, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. Trib.*, I, 1999, pp. 735 e ss.
- Porcaro, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'irap: in particolare, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle amministrazioni pubbliche*, in *Rass. trib.*, 1997.
- Sallustio, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002.
- Salvati, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap*, in *Rass. trib.*, 1998.
- Salvatores, *Contrastanti opinioni sull'irap*, in *Boll. trib.*, 1998, n., p. 10.
- Schiavolin, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, I; 1998, p. 737.

**La politica tributaria tra spinte riformiste ed inerzia del sistema:  
dall'esperienza 2003 – 2006 un'anticipazione della tendenza 2007**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

A metà marzo il MEF ha reso disponibile on- line sia il Bollettino n. 58 del 1 febbraio, che si riferisce all'insieme delle entrate tributarie del 2006 sia il n. 59 del 14 marzo che riporta i dati di tutte le imposte riscosse dallo Stato nel gennaio 2007.

La lettura dei dati disaggregati e il confronto con quelli di precedenti periodi di imposta richiede qualche attenzione in più, quando si tratta di valutare gli effetti sul gettito di modifiche legislative, sia perchè in alcune imposte (IVA , IRE, IRES) vi è uno sfalsamento tra flussi di cassa ed entrate di competenza, sia perché le interdipendenze tra il gettito dei diversi tributi si manifestano con lag temporali variabili.

Tra il 2003 e il 2006 il gettito tributario è passato da 341,173 miliardi a 397,566 miliardi. L'incremento è stato dell'1,6% nel 2003, del 5% nel 2004 (359,942 miliardi), dello 0,7% nel 2005 (361,713 miliardi), del 9,9% nel 2006 (397,566 miliardi). L'aumento cumulato è stato pari al 17,6%, mentre le imposte dirette hanno registrato un aumento del 17,2% e quelle indirette del 12,1%.

Tra le imposte dirette l'IRES (ex IRPEG) cresce negli ultimi 4 anni da 28.682 miliardi nel 2003 a 39,702 miliardi nel 2006 con un incremento del 25.3%,

mentre l'IRE (ex IRPEF) passa da 127,788 miliardi a 144,679 con un trend positivo tra il 2003 e il 2006 del 15,3%.

Anche nell'IVA il gettito presenta un andamento analogo + 18,4% con una crescita degli incassi che va dai 98,864 miliardi nel 2003 ai 101,710 del 2004; nel 2005 l'IVA riscossa è stata pari a 106,179 miliardi che salgono a 115,503 nel 2006.

Il dato dell'IVA, considerato separatamente, è il meno significativo perché più influenzato da fattori congiunturali e di mercato (forte oscillazione dei prezzi del petrolio) e dall'andamento dei rimborsi.

Stesso trend positivo anche per l'IRAP il cui gettito passa dai 33,590 miliardi del 2003 a 39,091 del 2006 con un aumento nei 4 anni del 20,5%.

La lettura di queste cifre non sarebbe di particolare interesse se non evidenziasse un altro dato significativo: mentre la crescita economica nel primo biennio è stata molto simile a quella del secondo, l'andamento positivo delle entrate ha seguito un andamento diverso. Nelle principali imposte esaminate l'incremento maggiore si concentra infatti nel secondo biennio preso in considerazione (2005 - 06). In particolare l'IRE cresce del 5,5% tra il 2003 e il 2004 mentre nel secondo biennio l'incremento registrato è quasi doppio (9,8%). Anche l'IVA evidenzia un andamento analogo: +5,2% nel primo biennio, +13,2% nel periodo successivo. Ancora più evidenti i dati dell'IRES il cui gettito stabile intorno ai 28 miliardi di euro fra il 2003 e il 2004 aumenta nei due anni successivi del 36%, anche per effetto della rivalutazione dei beni aziendali nel 2006.

L'andamento dell'IRAP conferma questa tendenza con un aumento del 4,1% nel periodo 2003 - 04 ed uno quadruplo negli ultimi due anni +16,4% (da 33,383 del 2004 a 39,091 del 2006).

È difficile non collegare questa tendenza, che investe indistintamente tutte le principali imposte del sistema tributario, sia alle misure di riduzione fiscale, che hanno riguardato IRE ed IRAP tra il 2005 e il 2006, sia all'estensione degli studi di settore alle società di capitali e la loro manutenzione decisi negli stessi anni.

Anche la lettura di alcuni dati disaggregati è di qualche interesse.

In particolare mentre il gettito totale dell'IRE cresce nel quadriennio del 15,3%, le ritenute sui redditi da lavoro dipendente nel settore privato registrano un aumento del 14,3% e quelle relative ai redditi da lavoro autonomo del 20,6%, l'autotassazione aumenta nel quadriennio solo del 10,9%, ma cresce del 14% nel biennio 2005 - 06.

In definitiva negli anni 2005 – 06, laddove le ritenute alla fonte sui redditi da lavoro dipendente nel settore privato crescono del 9,7%, quelle sui redditi da lavoro autonomo registrano nel medesimo periodo un incremento del +10,0%, così come i redditi soggetti ad autoliquidazione. E' evidente l'effetto positivo su questi dati dell'incremento della no tax area e della family area, sebbene per via della diffusione e l'ampiezza dell'area dell'elusione e dell'evasione, si possa parlare solo di tendenza e non di certezze.

Particolarmente interessante è poi l'andamento del gettito dell'IVA, aumentato del 5,2% nel periodo 2003–04 e del 13,2% nel biennio successivo. Il

dato dell'IVA del 2006 evidenzia anche l'efficacia delle misure specifiche adottate con il decreto Bersani - Visco di luglio, che hanno eliminato un'ampia area sia di elusione nei trasferimenti immobiliari, sia di evasione nel settore dei subappalti in edilizia attraverso il reverse charge.

Cosa ci si può attendere nel 2007 di cui sono disponibili solo i dati di gennaio, assai poco significativi, salvo per l'IVA che conferma un'ottima dinamica (+4.7%) nonostante l'attrazione all'imposta di registro della maggior parte delle vendite immobiliari, e per l'IRE, investita da una riforma profonda della struttura del tributo?

Per il 2007 si può parlare solo di prime tendenze, sia per gli effetti di trascinarsi del 2006, sia perché qualsiasi analisi, anche parziale, non può prescindere dai dati di giugno e luglio, i soli, con novembre, realmente significativi per analizzare il comportamento della nuova IRE.

In particolare l'imposta personale evidenzia a gennaio un notevole incremento delle ritenute sui dipendenti privati (+8,8%) mentre quelle da lavoro autonomo crescono solo del 2,8% a fronte di un aumento del 5,6% nell'anno precedente. Anche l'acconto 2006 scende al 3,1% rispetto al 6,7% registrato nell'anno precedente.

Il dato di gennaio è troppo parziale ed influenzato da fattori stagionali per permettere di formulare previsioni attendibili.

Tuttavia due elementi appaiono evidenti: da un lato il forte aumento delle ritenute alla fonte sui redditi da lavoro del settore privato (+8,9%) rappresenta una

prima conferma della tesi espressa a dicembre circa la sottovalutazione, in termini di gettito, degli effetti della nuova curva della progressività e della sostituzione delle deduzioni con le detrazioni. Effetti che, se confermati nei prossimi mesi, come appare probabile, determineranno un consistente aumento del prelievo per la maggior parte dei contribuenti, a prescindere da ulteriori aumenti delle addizionali IRE, regionale e comunale.

Il secondo elemento è costituito dal rallentamento della dinamica delle ritenute sui redditi da lavoro autonomo (+2,8%) rispetto a quelle del settore privato (+8,9); rallentamento in controtendenza rispetto all'analogo dato del 2006 (+6,2% ritenuta lavoro dipendente privato, +6,6% ritenute lavoro autonomo), ma di cui potrebbe costituire una anticipazione il significativo rallentamento registrato dall'autoliquidazione tra il periodo gennaio – luglio (+6,8%) e la seconda parte del 2006 (+ 3,1%).

L'analisi dell'andamento delle principali imposte, a tutto gennaio 2007 consente al giurista alcune valutazioni di metodo e di merito sugli indirizzi più recenti di politica tributaria.

Il primo dato è rappresentato dall'eredità della legislatura precedente, che ad una lettura neutra appare tutt'altro che negativa, sia in termini di gettito sia distributivi.

In punto di metodo, la sottrazione della legislazione tributaria ad un'analisi parlamentare espressiva di reale consenso, non vincolata sempre al voto di



fiducia, rappresenta non solo una rottura dell'equilibrio istituzionale, ma un errore politico.

Nel merito, le riserve espresse dal mondo giuridico sull'eccesso di produzione normativa, spesso indifferente ai principi, non solo in tema di retroattività, trovano conferma

La produzione di norme a mezzo di norme, che ha caratterizzato la seconda metà del 2006, espressione di scelte politiche asistematiche, non sembra influire positivamente sulle tendenze di fondo del sistema tributario.

Il forte aumento della progressività marginale nell'imposta personale è uno strumento improprio per ridurre l'evasione di massa, mentre la moltiplicazione degli adempimenti imposti indistintamente ai contribuenti difficilmente aumenterà l'efficacia dell'azione amministrativa di repressione dell'evasione criminale.

Al contrario, alcune norme più mirate di contrasto all'elusione ed evasione in tema di IVA e l'estensione degli studi di settore ai contribuenti con volume di affari fino a 7,5 milioni di euro, adottate nella seconda metà del 2006, evidenziano un percorso più razionale che merita apprezzamento.

## BIBLIOGRAFIA

Alfano, *Applicabilità d'ufficio del diritto comunitario nel processo tributario ( a proposito del tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia )* in *TributImpresa*, 3, 2004

Amatucci, *L'Ordinamento giuridico della finanza pubblica* – Jovene Editore Napoli 2004, pag. 60.

Antonini, *La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione* in *Osservatorio sul federalismo*, giugno, 2002

BIZIOLI, *I principi statali di coordinamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale* – nota a Corte Costituzionale n. 37/2004 in *GiurCost*

De Joanna, *L'autonomia finanziaria: un'ipotesi di ricostruzione interpretativa fra diritti di cittadinanza e federalismo possibile* in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it) - 2002

De Mita, *Principi di diritto tributario* – quarta ed. – Giuffrè editore 2004, pag 217.

De Roberto, *La riforma del Titolo V, Parte seconda, della Costituzione - La ripartizione delle funzioni normative* in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it)

Del Federico, *Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali* in *La finanza locale*, 4, 2003

Fantozzi, *Il diritto tributario* – terza ed. – UTET, pag. 94

Falsitta, *Manuale di Diritto tributario – parte generale – quarta ediz. – Padova CEDAM 2003*, pag 135 - 136.

Micheli, *Corso di diritto tributario* , Torino, 1989

Perrone Capano, *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* in [www.innovazioneditto.it](http://www.innovazioneditto.it).

Perrone Capano, *Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforme del Titolo V della Cost* in Riv del Dipartimento di Scienza dello Stato, Università degli Studi di Napoli Federico II, Napoli, 1, 2002

Russo, *Manuale di diritto tributario* , Milano, 1999

Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario* , vol 1 Parte generale, Torino, 2004.

**La frammentazione della sessione di bilancio elude la Costituzione e non è a somma zero: al tax push che incrementa la spesa si affianca, infatti, il tax pull che deprime il PIL**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

Con l'approvazione della legge di conversione del decreto legge n. 159/07 di accompagnamento della legge finanziaria e con la presentazione da parte del Governo alla Camera di 65 emendamenti al testo della Finanziaria licenziato dal Senato ad ottobre, il quadro di riferimento relativo alla manovra di finanza pubblica del 2008, si rivela più chiaro e ancora più discutibile di quanto apparisse ai primi di ottobre, sia per i riflessi economici, che non tengono conto di un mutato quadro congiunturale, sia per il contenuto di alcuni degli strumenti giuridici adottati. Dal punto di vista economico, "la voce info" con un articolo di Boeri e Garibaldi, dal titolo significativo "Lezione di tax push" ha confermato ciò che avevamo segnalato su "Innovazione e diritto" nel corso del 2007. La sistematica, e non certo involontaria, sottovalutazione delle entrate, da parte del Governo, a partire dalla seconda metà del 2006, ha consentito di far emergere nel 2007 maggior gettito per oltre un punto di PIL (16 miliardi), precedentemente occultato, di cui oltre 13 a carattere tributario. Di questi 16 miliardi, ben 11 miliardi sono stati impiegati per finanziare nuova spesa pubblica corrente, sia con il decreto di luglio, sia con quello di accompagnamento della Finanziaria: la

somma dei due decreti legge equivale ad una seconda Finanziaria, di importo superiore a quello della manovra di Bilancio per il 2008 (16 miliardi di euro, contro 12 miliardi). Una procedura ai limiti dell'incostituzionalità, perché sottrae al Parlamento, attraverso la frammentazione degli interventi, la visione d'insieme e quindi la valutazione dell'indirizzo politico che segnerà l'andamento della finanza pubblica per il 2008. Facilita, attraverso la spalmatura su due decreti legge, un ulteriore incremento della spesa corrente, finanziato attraverso la periodica emersione di "tesoretti" che sono tali solo per chi considera le imposte "bellissime" e utilizza l'alibi dell'evasione, per incrementare senza sosta ed in misura irragionevole, dato il mutato quadro congiunturale, il prelievo sull'insieme dei contribuenti. Alimenta ulteriormente, attraverso la filiera dei costi anche fiscali, un'inflazione, già in movimento per la crescita dei prezzi delle materie prime, dei prodotti energetici e della turbolenza dei mercati finanziari internazionali.

Questa frammentazione della politica della spesa, attuata attraverso l'impiego anomalo della decretazione d'urgenza, e aggirando i vincoli posti dalla legislazione di bilancio, (l'approvazione della legge di assestamento di bilancio è avvenuta infatti solo il 2 ottobre) mediante l'emersione periodica di entrate certe, non iscritte nel bilancio del 2007, oltre ad alimentare il fenomeno del tax push, sottolineato da Boeri e Garibaldi, ha impedito di evidenziare il non meno pericoloso effetto di tax pull della politica tributaria, ovvero la distruzione di nuova ricchezza provocata dalla imposizione in eccesso. Effetto i cui segnali sono

evidenziati sia dalla diversa composizione della crescita delle entrate tributarie tra il primo ed il terzo trimestre del 2007, sia dal rallentamento e, da settembre, per la prima volta dal 2004, dal calo delle importazioni; sia dal dato dell'inflazione, (+0,8%) il più elevato dell'intera area dell'Euro, (Francia +0,2%, Germania +0,3%) anch'esso rilevato a settembre. In particolare, le entrate tributarie, in lenta ma inesorabile crescita nei primi 9 mesi del 2007 (da +5,5% del primo trimestre a +5,9% del terzo) evidenziano una significativa inversione nella loro composizione; le imposte indirette in aumento del 5,8% nel primo trimestre del 2007, contro il 5,3% delle dirette, si scambiano a settembre il testimone: +6,5% le imposte dirette, +5,2% le indirette. Segnale inequivoco di un rallentamento dell'economia, aggravato da una politica di stress fiscale che non conosce tregua, e che lo sdoppiamento della Finanziaria 2008 in due tronconi rende meno evidente e quindi contribuisce a perpetuare nel tempo.

Sotto il profilo ordinamentale, il quadro è, se possibile, ancora meno convincente.

Ad Enrico De Mita, che su "Il Sole 24 ORE" invocava, meno di un mese or sono, una tregua normativa sottolineando che in campo tributario la vera svolta è solo nelle regole destinate a durare, il Governo ha risposto alla Camera di Deputati con una raffica di nuovi emendamenti alla Finanziaria.

"Come nel finale dei fuochi d'artificio", è de Mita che scrive il 1 dicembre su "Il Sole 24 ORE", "all'ultimo momento il Governo si è messo a sparare in tutte le direzioni nella disciplina del fisco... ..non c'è alcuna giustificazione che

risponda alle funzioni di una legge finanziaria. Ogni punto previsto negli emendamenti è discutibile, ma il problema è se sia giustificabile in una legge finanziaria, nella quale dovrebbero trovar posto solo aliquote e detrazioni, un autentico guazzabuglio di nuove disposizioni... ..il problema non è solo tecnico ma politico; c'entra la collegialità del Governo (i Ministri sono al corrente degli emendamenti presentati?) e c'entra la responsabilità del Parlamento, che non ha il tempo materiale e la preparazione necessaria per comprendere le modifiche alla legislazione esistente... ..tutto questo non è lotta all'evasione ma caos legislativo e politico.”

Ho voluto citare questo sfogo di De Mita, un collega che si fa sempre apprezzare per la puntualità degli argomenti tecnici e la sobrietà del linguaggio, per giungere a qualche considerazione conclusiva.

La prima è che in campo tributario, il ruolo del Parlamento costituisce la base stessa della democrazia, e non può esser compresso, aggirato, eluso. Basta ripercorrere gli ultimi anni di politica e di legislazione tributaria, per evidenziare il ruolo prezioso di approfondimento ed equilibrio svolto dal Parlamento, anche rispetto ai Governi che si sono succeduti a cavallo di due legislature, caratterizzate da diverse maggioranze parlamentari.

La seconda riguarda gli effetti indesiderati del frazionamento della politica fiscale in una pluralità di provvedimenti non coordinati a sistema. Sotto questo profilo l'esperienza della Finanziaria 2008 è illuminante.

L'assenza di misure collettive del drenaggio fiscale, <il cui gettito da un lato comporterà per il 2007 e il 2008 un incremento cumulato dell'IRPEF di circa 5 miliardi di euro, prevalentemente a carico del lavoro dipendente, ma non solo, avrà per l'insieme dei contribuenti, un costo molto maggiore della somma dei micro-interventi di alleggerimento delle imposte, di cui è costellata la finanziaria; misure prive di qualsiasi organicità che perpetuano il non invidiabile primato italiano del sistema tributario meno attento alle famiglie in tutta l'Europa.

La terza considerazione riguarda gli effetti redistributivi della politica fiscale. Questa, che appare la vera bussola del Governo in capo tributario, costituisce l'aspetto più critico dell'intera azione di politica fiscale di questa legislatura, anche perché attuata abusando dei meccanismi di illusione finanziaria.

Dopo la riforma dell'IRE-IRPEF introdotta dalla Finanziaria 2007 che ha comportato, al contrario delle promesse e dei dati forniti dal Governo al Parlamento sulla distribuzione del gettito della nuova IRPEF, un incremento del prelievo per l'insieme dei contribuenti, con effetti particolarmente regressivi per quelli con carichi familiari, ora, con la Finanziaria 2008, è giunto il momento dell'IRES.

Qui l'obiettivo redistributivo appare ancora più evidente, poiché la riduzione dell'aliquota di 5,5 punti percentuali è stata calcolata con il vincolo della parità di gettito, rispetto alla "thin capitalization", che la riforma dell'IRES va a sostituire.



È quindi prevedibile che l'onere maggiore sarà a carico delle imprese minori, per le quali l'effetto combinato della deducibilità parziale degli interessi ed il nuovo regime degli ammortamenti, fiscalmente meno favorevole, basato su parametri stabiliti oltre venti anni fa, ormai obsoleti, avrà effetti negativi meno circoscritti rispetto a quelle di maggiori dimensioni.

Una operazione, quindi, improvvisata e di pura facciata che avrebbe richiesto un ben altro approfondimento, con effetti complessivamente negativi per il sistema delle imprese, che già pagano sull'indebitamento un'imposta sconosciuta alla concorrenza, quale l'IRAP.

In conclusione, la vicenda dell'IRES, proprio per i parziali correttivi introdotti dal Parlamento, evidenzia, più di qualsiasi altra disposizione tributaria, l'incompatibilità sistemica tra legge finanziaria e riforme fiscali. Sciogliere il nodo della crisi della legge finanziaria, che in trent'anni non ha ancora trovato, all'interno della legislazione di bilancio un punto di equilibrio stabile, ed è esplosa irrimediabilmente con la riforma del titolo V della Costituzione, rappresenta ormai, la precondizione per qualsiasi politica di riequilibrio degli assetti istituzionali della Repubblica: il primo passo non potrà che essere quello di ricondurre, secondo Costituzione, alla legge ordinaria, l'insieme della legislazione di entrata e di spesa, riservando alla Legge Finanziaria la funzione di strumento correttivo dell'andamento tendenziale della finanza pubblica, secondo l'indirizzo politico di cui il Governo è espressione.

## BIBLIOGRAFIA

- Antonini L., *L'Alta Commissione e l'esigenza del federalismo fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2006, p.1233
- Artuso E., *I prelevamenti bancari effettuati dai professionisti e la nuova presunzione di compensi tra principi di civiltà giuridica, divieto di retroattività e ambigue classificazioni delle norme sulle prove*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2007, I, p.3;
- Boeri T.- Garibaldi P., *Come dilapidare il "tesoretto"*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 01.10.2007;
- Carovita di Toritto B., *Aspettando Ulisse: riparte la tela delle riforme nella XV Legislatura*, in [www.federalismi.it](http://www.federalismi.it);
- Cellentani E. – Maino G., *Statuto del contribuente e retroattività tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2007, p. 499;
- Ciarcia A.R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2007, p. 1;
- Cottone N., *Dall'evasione mancati introiti per 100 miliardi, 23 recuperati*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 23.10.2007;
- De Gasperi M., *Bankitalia: crescita a rilento, restano i nodi della finanza pubblica*, in *IlSole24Ore*, 16.10.2007;
- Di Tanno T., *Linee guida per una possibile riforma dell'imposizione sul reddito d'impresa*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1/2007, p. 82;

Fantozzi A., *Ipotesi di riforma: se non ora, quando?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2007, I, p.395;

Guerra M.C.- Giannini S., *Famiglie e imprese nella manovra finanziaria 2008*, in *www.lavoce.info*, 01.10.2007;

Leccisotti M.- Giudice R.- Ribechi P., *Il costo di adempimento dei tributi in Italia*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 4/2006,p. 580;

Maisto G., *Possibili criteri direttivi per una revisione dell'Ires improntata alla competitività del sistema fiscale italiano*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2007, I, p. 343;

Marello E., *Il rischio del tributo- Il fondamento dei concordati preventivi in materia fiscale*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2006, p. 368;

Pellegrino S., *Chi guadagna dalla manovra*, in *www.lavoce.info*, 09.10.2007;

Perotti R., *La Finanziaria "leggera" e le due anime del Governo*, in *IlSole24Ore*, 04.10. 2007;

Sacchetto C., *Etica e fiscalità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2006, p. 475;

Salerno G.M., *La legge finanziaria 2008 tra fondati timori e necessità di riforma*, in *www.federalismi.it*;

Visco V., *L'effetto Visco raccontato da lui stesso*, in *Il Foglio*, 26.10.2007;

Zagà S., *Manovra bis: le nuove regole di determinazione del reddito di lavoro autonomo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2006, p. 897

**Osservazioni sull'art. 3 del decreto-legge 7 settembre 2007, n. 147  
concernente *Disposizioni urgenti per assicurare l'ordinato avvio dell'anno  
scolastico 2007-2008 ed in materia di concorsi per ricercatori universitari*  
della prof. Fiorella D'Angeli**

In sede di conversione del decreto-legge n. 147/2007, all'art. 3, 1° comma, che prevede il trasferimento agli Atenei dell'importo di 20.000.000 Euro per l'anno 2007 ad incremento del fondo di finanziamento ordinario dell'Università per garantire una più ampia assunzione di ricercatori, con apposito emendamento approvato in questi giorni dalla Camera e dal Senato<sup>1</sup> è stato aggiunto il seguente comma: 1-*bis*. «La qualità dell'attività scientifica e didattica dei ricercatori assunti dalle Università a seguito di concorsi banditi successivamente all'entrata in vigore della presente legge è sottoposta dopo 3 anni dalla data di assunzione alla valutazione dell'Agenzia nazionale di valutazione del sistema universitario e della ricerca (ANVUR) di cui all'articolo 1, comma 137, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. In caso di valutazione negativa il Ministero dell'università e della ricerca, in sede di ripartizione del fondo di finanziamento ordinario dell'università per gli esami successivi, provvede a detrarre dalla quota spettante all'università interessata una

---

<sup>1</sup> Il citato emendamento è stato proposto alla Camera dei Deputati da Tocci, Tessitore ed altri, nonché illustrato dal Sottosegretario del MUR Prof. Luciano Modica nella seduta del 26 settembre c.a.

quota pari al trattamento economico complessivo medio dei ricercatori universitari. La valutazione è ripetuta dopo ulteriori tre anni».

La formulazione di questa norma aggiuntiva desta preoccupazione e perplessità per i seguenti motivi:

A) Impropria appare l'utilizzazione dello strumento del decreto-legge che, ai sensi dell'art. 76 della Costituzione, è ammissibile nei soli casi straordinari di necessità ed urgenza, circostanze queste che nella specie non sembrano ricorrere.

B) Sconcertante si prospetta l'attribuzione della valutazione dell'attività scientifica e didattica dei singoli ricercatori all'ANVUR, organismo inesistente in quanto non ancora definito né operante, essendo il relativo Regolamento attinente alla sua struttura e al suo funzionamento in corso di definizione.

C) Preoccupante si delinea l'accentramento nell'ANVUR della valutazione dell'attività scientifica e didattica dei singoli ricercatori in quanto costituisce un'indiretta violazione dell'autonomia universitaria sotto il profilo della libertà d'insegnamento e di ricerca, diritti costituzionalmente garantiti dall'art 33 della Costituzione. Infatti nel momento in cui l'organismo in questione, ma non si conosce ancora attraverso chi e con quali specifiche competenze, formula un giudizio (negativo o positivo) sull'operato del ricercatore, esercita contestualmente un indebito sindacato sulle linee di ricerca scientifica e didattica perseguite dal singolo Ateneo nella propria programmazione e dal corpo docente che coordina ed indirizza il lavoro del ricercatore appena assunto.

D) Peraltro, ancora una volta avuto riguardo ai parametri costituzionali, appare non giustificabile e inficiato di irrazionalità manifesta il contenuto della norma laddove pretende di sanzionare economicamente gli Atenei sulla base di un giudizio negativo riferito alla qualità dell'attività scientifica e/o didattica dei ricercatori, stante che allo stato della vigente legislazione, il sistema di reclutamento di costoro si basa su giudizi espressi da Commissioni, sia pure locali, ma in maggioranza elette a livello nazionale da tutto il corpo accademico con il conseguente obbligo per l'Ateneo che ha bandito il concorso di assumere il ricercatore vincitore (art.2, legge n. 210/1998).

Da qui la non configurabilità di alcuna responsabilità per avere operato una scelta sbagliata imputabile all'Ateneo nel caso in cui il ricercatore risulti inadeguato all'assolvimento dei propri compiti in ambito scientifico e/o didattico.

E) Infine, sul piano dell'opportunità, non si può non rilevare l'assurdità della norma che non ha effetto abrogante dell'attuale meccanismo di conferma in ruolo del ricercatore, il quale dopo tre anni è soggetto ad una valutazione da parte di una Commissione nazionale composta da tre professori di ruolo<sup>2</sup> valutazione ripetibile, se sfavorevole, una sola volta dopo un biennio con decadenza dal ruolo a fronte di ulteriore giudizio negativo. Questa, infatti, ingenera una anomala sovrapposizione di competenze tra la predetta Commissione e l'organismo (ANVUR) deputato a giudicare la medesima attività scientifica e didattica del

---

<sup>2</sup> Art. 31, D.P.R. n. 382/1980

ricercatore in vista dell'eventuale irrogazione a danno dell'Ateneo, ritenuto colpevole di ciò che non ha fatto, della sanzione economica già ricordata.

Senza poi dire della situazione sconcertante che si potrebbe determinare se i giudizi sull'operato del ricercatore formulati contestualmente dalla Commissione di conferma e dall'ANVUR fossero divergenti, ipotesi questa tutt'altro che remota.

Ciò premesso, resta solo da auspicare l'immediata abrogazione della norma in esecuzione dell'ordine del giorno formulato in senato in sede di conversione della legge (seduta del 18 ottobre c.a.) su iniziativa dello stesso governo, che a fronte della presentazione di un emendamento soppressivo<sup>3</sup> (3), ha assunto l'impegno di procedere all'eliminazione della disposizione normativa in questione in un prossimo provvedimento legislativo.

---

<sup>3</sup> La soppressione della norma è stata proposta dal Senatore Valditara, ma anche il Ministro Mussi in Commissione VII Senato, nella seduta del 9 ottobre 2007, aveva espresso in merito alcune perplessità ritenendo che "la formulazione attuale della norma possa determinare rischi e contraddizioni".

## BIBLIOGRAFIA

TROMBETTI G., *Tre misure urgenti per il rilancio dell'università*, "Il Sole 24 ORE" del 26 maggio 2006.

TROMBETTI G., *Università: così il Nord batte il Sud*, in *Innovazione e Diritto*, n. 6/2005, [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it).



## **La politica tributaria come variabile indipendente**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

Mai forse come negli ultimi mesi la politica tributaria è stata al centro dell'attenzione del Governo, che ha fatto seguire ad una serie di annunci mirati sulla crisi finanziaria, finalizzati a preparare l'opinione pubblica ad una nuova stretta fiscale, destinata in realtà a finanziare un ulteriore aumento della spesa, una produzione legislativa imponente, nella quale anche per il carattere sperimentale quanto non improvvisato di molte disposizioni, non è facile orientarsi neppure per un esperto.

La produzione di norme a mezzo di norme, quasi sempre decreti legge, adottati per correggere le disposizioni introdotte con il decreto precedente, evidenzia tuttavia un tratto comune: l'assenza di qualsiasi percezione circa il carattere di sistema che dovrebbe caratterizzare la legislazione tributaria, ed i danni prodotti da un fisco che naviga a vista.

Quattro esempi di questi giorni meritano attenzione perché evidenziano in situazioni molto diverse, gli effetti prodotti da una politica tributaria caratterizzata da una moltiplicazione di norme prive di organicità in cui spesso è assente qualsiasi afflato giuridico, ed il cui unico obiettivo è l'incremento del gettito.

Primo esempio. L'evoluzione positiva dei dati della riscossione, sottolinea il carattere strategico della scelta avviata nella precedente legislatura di chiudere

definitivamente con il sistema delle esattorie e di ricondurre anche la fase dell'esecuzione all'interno della Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, come ha osservato su "Il Sole 24 ore" Raffaello Lupi, i toni trionfalistici con cui l'Agenzia delle Entrate ha commentato i dati del 2006 relativi alla riscossione appaiono stonati sia perché si tratta di numeri comunque piccoli; sia perché l'impiego indiscriminato di strumenti coercitivi quali il fermo amministrativo e soprattutto l'iscrizione ipotecaria per piccole cifre, spesso indebite (le cartelle pazze), configura un'evidente distorsione nell'impiego di tali strumenti.

In buona sostanza l'iscrizione ipotecaria, prevista dal legislatore per rendere effettiva la riscossione, assume, in assenza di avviso bonario al pagamento, il ruolo di un'ulteriore sanzione non prevista come tale dalla legge, di assai dubbia legittimità.

L'iscrizione ipotecaria preventiva per riscuotere piccole somme che, nella maggior parte dei casi, non evidenziano alcun intento fraudolento (la questione riguarda decine di migliaia di contribuenti) non ha alcun effetto intimidatorio nei confronti dell'evasione, che ovviamente si muove su ordini di grandezza ben più ampi; è vissuta dai contribuenti come l'ennesimo sopruso di un'Amministrazione vessatoria; mette in luce una mentalità che per non ricorrere a paragoni contemporanei che potrebbero apparire imprudenti, potremmo definire borbonica!

Secondo esempio: la nebbia che ha avvolto la dinamica delle entrate nel 2006 ed i suoi effetti sul 2007.

Come è ormai noto, la finanziaria 2006, presentata dal Ministro Tremonti, prevedeva un disavanzo al 3,8% del PIL, una crescita del 1,3% ed un aumento delle entrate pari a 15,5 miliardi di euro. Il preconsuntivo 2006 ha indicato invece un aumento del gettito vicino ai 38 miliardi, 22,3 in più rispetto alle previsioni di bilancio. L'aumento dello 0,6% del PIL, rispetto ai dati di Bilancio, il maggior gettito prodotto da alcune misure una tantum, non facilmente predeterminabili, quali la rivalutazione dei beni aziendali, o l'estensione degli studi di settore alle società di capitali, giustificano in qualche misura l'autogol previsionale dell'ultima finanziaria di centro-destra; dovuto almeno in parte anche alla sottovalutazione degli effetti positivi sul gettito delle principali imposte (IRE, IRES, IRAP, IVA) dei 6 miliardi di riduzioni fiscali introdotte con il secondo modulo dell'IRE nel 2005, i cui effetti sul gettito si sono manifestati in pieno solo nel 2006.

A metà dicembre il Viceministro Visco facendo il punto in Senato sull'andamento delle entrate 2006 ne quantificava l'aumento in oltre 37 miliardi di euro; circa 11 miliardi in più rispetto al dato previsionale di base su cui era stata costruita la legge finanziaria ed il bilancio dello Stato 2007, all'esame nelle stesse ore per l'approvazione nelle aule parlamentari.

Sulla base di questi elementi il professor Baldassarri, già Viceministro dell'economia nel Governo di centro-destra, ha accusato in Senato il Governo in carica di falso in bilancio. Affermazione probabilmente forzata sotto il profilo giuridico, ma espressiva della sostanza del dato contabile. La replica su "Il sole 24

ore” di Fassina e Palomba consulenti del Ministro dell’Economia, secondo cui sarebbe stato irresponsabile tenere conto nella finanziaria di dati sulle entrate non ancora definitivi, appare singolarmente formalistica. Non a caso la Costituzione prevede l’istituto dell’esercizio provvisorio del bilancio proprio per risolvere situazioni straordinarie e imprevedibili, quali quella evidenziata del maggior dinamismo delle entrate nel 2006 rispetto alle cifre iscritte in bilancio. Aver presentato all’approvazione delle Camere un bilancio basato su previsioni di entrata sottostimate per i soli effetti di trascinamento del gettito 2006 sul 2007, di almeno 10 miliardi di euro, oltre a costituire un elemento di confusione sotto il profilo economico, che compromette la credibilità dell’intera manovra, evidenzia una incomprensibile sottovalutazione del ruolo istituzionale del Parlamento in materia finanziaria. Non si comprende infatti a quale titolo il Viceministro Visco abbia dato conto a dicembre in Senato dell’andamento delle entrate 2006, se non allo scopo di orientare la discussione sulla manovra di Bilancio 2007.

Il tesoretto, sulla cui utilizzazione sono già state riempite innumerevoli paginate di giornali rappresenta, occorre precisarlo, un modo singolarmente infelice, anche dal punto di vista semantico, per far emergere, con la manovra di assestamento di bilancio a fine giugno, maggiori entrate che non c’entrano affatto con la finanziaria 2007.

D’altra parte, l’eredità dell’extra gettito del 2006, almeno per la parte non contabilizzata nella finanziaria 2007, ha già prodotto evidenti danni.

Innanzitutto un'inaccettabile confusione circa effetti distributivi della stretta fiscale, conseguente ai due decreti Bersani-Visco e alla riforma dell'IRE, introdotta, senza alcun reale confronto parlamentare, con la Finanziaria 2007.

Un aggravio degli oneri tributari, concentrato su famiglie ed imprese, motivato da una sottostima delle entrate, che già a metà del 2006 appariva ingiustificata, e che ha colpito, senza alcuna logica, i settori economici che più avevano contribuito all'incremento delle entrate, nei precedenti quattro anni, anche attraverso una significativa riduzione dell'evasione.

La riforma dell'IRE, secondo i proponenti dovrebbe determinare un incremento del gettito nel 2007, al netto delle riduzioni, di soli 430 milioni euro; già a dicembre avevamo sottolineato che il dato appariva fortemente sottostimato perché non teneva conto del notevole aumento della progressività marginale indotta dalla nuova struttura dell'imposta.

L'analisi dei primi dati disponibili per il 2007 relativi al gettito IRE sui redditi da lavoro dipendente, i soli significativi, registrati nei mesi di gennaio e febbraio 2007, evidenzia un incremento del gettito 10 volte maggiore. È molto probabile quindi, anche tenendo conto di una ripartenza dell'evasione, favorita dalla nuova struttura dell'IRE, che la pressione fiscale crescerà nel 2007 ben oltre lo 0,4% previsto dal Governo, a tassi vicini all'1%; con un incremento in 24 mesi tra il 2,5 e i 3 punti percentuali, che può appagare solo chi considera il fisco una variabile indipendente.

Il forte rallentamento della domanda interna, e la dinamica contrastata della produzione industriale nei primi mesi del 2007, rappresentano una spia inequivocabile degli effetti negativi prodotti dalla drammatizzazione da parte del nuovo Governo dello stato dei conti pubblici nel 2006, che ha condotto ad una impostazione della finanziaria 2007 inutilmente squilibrata dal lato delle entrate.

Terzo esempio: che l'indeducibilità dell'IVA sugli autoveicoli aziendali fosse ormai indifendibile alla luce degli ordinamenti comunitari, era chiaro anche per il legislatore italiano che infatti negli ultimi anni ne aveva consentito una deducibilità molto parziale (10% - poi nel 2006 15%) che non aveva evitato all'Italia una condanna severa, anche nelle motivazioni, da parte della Corte di Giustizia Europea.

L'adeguamento della legislazione nazionale alla decisione della Corte di Giustizia costituisce un esempio da manuale di un atteggiamento del Fisco, che considera il contribuente non il titolare di diritti, tardivamente riconosciuti, da disciplinare, ma un elusore ed evasore da punire.

Da un lato, sempre nella logica della drammatizzazione dei conti pubblici, si è iscritta a debito nel bilancio 2006 una somma relativa agli oneri presunti della sentenza della Corte di Giustizia (17,1 miliardi di euro), del tutto irrealistica, da tre a quattro volte superiore al costo reale del recupero dell'IVA da parte degli aventi diritto.

Dall'altro, si è adottata una procedura per il ricalcolo delle imposte dirette relative agli anni precedenti, così inutilmente vessatoria, (visto che l'incidenza

dell'IVA deducibile è stata fissata in misura forfetaria al 40%, si poteva adottare un criterio analogo per la determinazione delle maggiori imposte dirette dovute in seguito al riconoscimento della deducibilità parziale dell'IVA) da rendere non conveniente, o comunque da scoraggiare i contribuenti, specie minori dal chiederne il rimborso.

Senza dire che la disposizione che limita la deducibilità nella imposte dirette, per tenere conto di quella riconosciuta ai fini dell'IVA, è stata formulata in modo così frettoloso e generico da estenderne gli effetti anche a tutte le attività esenti da IVA, quali le Banche e le Assicurazioni; per le quali quindi la sentenza della Corte di Giustizia avrà l'effetto paradossale di determinare un aggravio indebito, non evitabile, degli oneri tributari.

Quarto esempio:

Alberto Alesina ed Andrea Ichino, hanno proposto recentemente su “Il Sole 24 ore”, per contrastare il differenziale negativo rispetto alla media europea, della quota di occupazione femminile sul totale, di detassare il lavoro femminile, aumentando le imposte sul reddito a carico dei lavoratori di sesso maschile.

L'idea consente di diminuire la pressione fiscale media a parità di gettito, e rappresenta quindi anche un modo per ridurre il cuneo fiscale senza costi per il bilancio, perché data la diversa elasticità dell'offerta di lavoro (quella femminile crescerebbe molto di più rispetto al freno determinato dal maggior peso del prelievo sui lavoratori di sesso maschile), l'aumento dell'aliquota a carico dei

redditi dei lavoratori di sesso maschile sarebbe molto inferiore alla riduzione dell'imposta operata a beneficio del lavoro femminile.

L'idea di una tassazione differenziata in base al genere, indubbiamente suggestiva, è stata contrastata, con argomenti molto seri di ordine costituzionale e comunitario, da Enrico De Mita. Non è questa la sede per riproporli se non per sottolineare che l'esempio della riduzione addizionale dello sconto IRAP previsto dalla Finanziaria 2007 per la creazione di nuova occupazione femminile nel Mezzogiorno, richiamato dagli autori a sostegno della legittimità della proposta, appare incongruente; nell'ipotesi dell'IRAP lo sconto fiscale a favore della nuova occupazione femminile, si configura come una agevolazione non arbitraria, mentre nell'imposta personale una tassazione diversificata in base al genere, specie se di entità rilevante, contrasta inevitabilmente con il principio di eguaglianza.

Vi sono tuttavia anche altri argomenti strettamente tributari, non richiamati da De Mita, su cui mi pare opportuno riflettere.

Il primo attiene alla praticabilità stessa dell'ipotesi di aumentare la tassazione sul reddito a carico dei lavoratori di sesso maschile.

Agli autori della proposta sfugge che, a seguito della riforma dell'IRE introdotta con la legge finanziaria 2007, la maggior parte dei redditi di lavoro è inciso con un'aliquota marginale superiore al 30% (per quelli con carichi familiari la percentuale oscilla tra il 34,5% e oltre il 46%).



In tutti i casi la misura appare priva di giustificazioni nel centro nord in cui il tasso di occupazione femminile è nella media europea, mentre nel Mezzogiorno la maggiore frammentazione della struttura produttiva, che già oggi utilizza ampiamente lavoro non solo femminile irregolare, determinerebbe, in caso di maggiorazioni dell'imposta sul reddito prodotto da lavoratori di sesso maschile un ulteriore aumento della quota di salario distribuita fuori busta, ed un incremento del lavoro nero. Non vi è poi alcuna evidenza che ad una incisiva diversificazione del regime fiscale dei redditi da lavoro prodotti da persone di sesso femminile, corrisponda un incremento complessivo dell'occupazione e non soltanto una sostituzione di lavoro femminile a lavoro svolto in precedenza da lavoratori maschi.

L'idea d'altra parte mette in luce non solo evidenti limiti di praticabilità, ma sembra mirare più agli effetti che incidere sulle cause. In Italia, e non solo nel Mezzogiorno, una quota imponente dei redditi da lavoro dipendente è distribuita fuori busta ed evade quindi sia gli oneri previdenziali sia il fisco. La causa principale è nella struttura del salario lordo, (imposte + contributi + assegni familiari) e nell'eccesso di fiscalità sul reddito d'impresa, che rende conveniente una pratica che altrimenti non avrebbe senso. Occorre quindi ripartire da qui, senza coltivare l'illusione che la sovranità fiscale consenta di considerare la politica tributaria come una variabile indipendente.

Se si esamina con attenzione il continuo arretramento della quota di commercio internazionale dell'Italia nell'ultimo decennio, appare evidente il ruolo

negativo svolto dalla politica tributaria sulle dinamiche della struttura produttiva nazionale, nell'era della mondializzazione; parlare quindi di perdita di competitività delle singole imprese può essere almeno in parte fuorviante. L'Italia ha difficoltà ad esportare nei mercati asiatici che crescono a tassi quadrupli rispetto a quelli europei, perché le proprie imprese hanno dimensioni troppo piccole per poter aggredire i mercati più lontani.

Nel 2007 l'ulteriore incremento della pressione fiscale, ben oltre le previsioni contenute nella legge finanziaria (+ 0,4%), determinerà un rallentamento della crescita economica di origine tributaria, sicuramente maggiore dello 0,3% previsto dal Governo. Anche il ritardo nella riduzione del cuneo fiscale, impantanato a Bruxelles per via di una selettività discutibile, non incoraggerà certo il consolidamento della ripresa.

Aumentare il numeratore del gettito fiscale diminuendo contemporaneamente l'espansione del denominatore rappresentato dal PIL, non è la migliore cura per ridurre il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo.

Per memoria: nel 2007 una famiglia italiana (coniuge e 2 figli a carico) pagherà per un reddito di 50.000,00 euro 13.217,00 euro di imposta personale; una famiglia francese 2.518,00; a 75.000,00 euro in Italia corrisponde un'imposta pari a 24.825,00 euro, in Francia il carico tributario si ferma a 5.668,00.

In Italia l'aliquota dell'imposta sul reddito delle imprese, IRES, è al 33% più il 4,25% di imposta sul valore aggiunto della produzione (IRAP), più

l'imposta sul reddito sull'IRAP (non deducibile); in pratica l'aliquota non scende mai sotto il 40% e spesso supera il 50%.

In Germania dal prossimo anno l'aliquota sul reddito d'impresa scenderà sotto il 30%; in Inghilterra l'aliquota verrà ridotta al 28%, come in Svezia.

Nel 2006 la pressione fiscale è aumentata in Italia di 1,7 punti percentuali essenzialmente in conseguenza di una crescita + 1,9%, maggiore del previsto, delle riduzioni fiscali introdotte con la finanziaria 2005, e del decreto Visco-Bersani di luglio.

Nel 2007, la pressione fiscale crescerà probabilmente di un altro punto percentuale, forse anche di più, per effetto delle misure fiscali decise con i 2 decreti Bersani-Visco, e della riforma dell'IRE, le cui conseguenze in termini di gettito appaiono fortemente sottostimate.

Concludendo, aumentare le tasse, non fa bene alle casse dello Stato, perché riduce le potenzialità di crescita e quindi in misura corrispondente il gettito tributario; alimenta poi l'attesa di nuovi incrementi della spesa pubblica, improponibili, dato il livello raggiunto, tra i più elevati d'Europa. Determina una pressione fiscale implicita sull'economia regolare, che è poi quella che compete sui mercati internazionali, superiore al 50% del PIL.

Evidenzia l'illusione di quanti, ancor oggi, considerano la politica tributaria una nuova tipologia di variabile indipendente.

## BIBLIOGRAFIA

- Allena, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005;
- Antonini, *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Guerini e Associati, 2005;
- Ardizzone, voce Comunità economica europea (disciplina tributaria e valutaria), in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, vol. VII, 5 ss;
- Barbero, *Dalla Corte costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004)*, 2004, in <http://www.federalismi.it>;
- Brancati, *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni, la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, *Giurisprudenza Costituzionale*, III, 2005;
- Carinci, *Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea*, in *Rassegna Tributaria*, IV, 2004, 1228;
- Covino, *Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione europea*, 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- D'Auria, *Funzioni amministrative e autonomia finanziaria delle regioni e degli enti locali*, *Il Foro Italiano*, V, 2001;
- De Mita, *Fisco e Costituzione*, I, 2000;
- De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987;
- Del Federico, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, 2000, Torino, 102;

- Del Federico, Tutela del contribuente, ed integrazione giuridica europea, ed. provv., pescara, 2003, 32;
- Di Pietro, Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea- L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, t.1- 2, G .d.F., 2003;
- Fantozzi, Il diritto tributario, 2003, 38;
- Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in Rivista di Diritto Tributario, 1998, 472;
- Fichera, Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, in Libertà e Convivenza. Scritti in onore di Giuseppe Abbamonte, Napoli, 1999, p.637;
- Filippi, L'imposta sul valore aggiunto, in A. Amatucci ( a cura di), Trattato di diritto tributario , Cedam, 1999, 222 ss.;
- Fleiner - Hottinger, *La pertinence du fédéralisme dans la gestion des diversités nationales*, in Rev. Int. Pol. Comparée, I, 2003, p. 79 ss.;
- Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in Rassegna Tributaria, 1998, 631;
- Gambino, *Le régionalisme italien et la réforme constitutionnelle* , 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- Giarda P. *L'esperienza italiana del federalismo fiscale* , Il Mulino, 2005;
- Giardina, Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè, 1961;
- Giorgi, *Detrazione e soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto* , Padova, 2005, 40;
- Lupi, Diritto tributario, parte speciale, Milano, 2002, 317;

Lupi, *Il fuorviante accostamento tra Iva ed Irap* , in *Rassegna Tributaria*, II, 2005, 847;

Marongiu, *Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie*, in *Corriere Tributario*, 2005, 1274;

Perrone, *Dalla libertà di stabilimento alla competizione fra gli ordinamenti?*

*Riflessioni sul <caso Centros>* , in *Riv. soc.* , 2001, 1292;

Perrone Capano, *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale* , in *Innovazione e Diritto*, n. 1-2/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);

Perrone Capano, *Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema*, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2005, in [www.innovazionediritto.unina.it](http://www.innovazionediritto.unina.it);

Pinotti, *Gli Aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concorrenza*, Cedam, 2000;

Pistone, *The impact of community law on tax treaties*, Klumer law, 2002;

Plazas Vega, *El impuesto sobre el valor agregado*, Temis, 1998;

Portale, *Armonizzazione e "concorrenza" tra ordinamenti nel diritto societario europeo* , in *Armonie e disarmonie nel diritto comunitario delle società di capitali* , a cura di Campobasso, t. 1, Milano, 2003, XIII;

Sacchetto, *Il diritto comunitario e l'ordinamento tributario italiano*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2000, 40;

Spina, *La presunta incompatibilità dell'Irap con la VI Direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE* , in *Rassegna Tributaria*, III, 2005, 853;

Stevanato- Lupi, *Il caso Irap-Iva: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale* , in *Dialoghi di Diritto Tributario*, 2004, 1571;

Tafari , *La competizione fiscale nell'Unione Europea* , in *Tributi*, n.11/12, p.855 ss., ed. IPZS;

Tesaro, *Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società* , in *Tributimpresa*, II, 2005;

Tundo, *I redditi d'impresa nel modello di convenzione Ocse (art. 7)*, in Uckmar ( a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 276 ss.

## **Obiettivi e tendenze della politica fiscale alla luce dei dati del gettito delle imposte nel primo trimestre 2007**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

In base ai dati delle entrate tributarie registrati nel primo trimestre 2007 continua il trend positivo del fisco, iniziato oltre un anno or sono.

In particolare, il gettito delle imposte dirette si attesta a 42,577 miliardi di euro con un aumento del 5,3% rispetto all'anno precedente; mentre l'incremento delle imposte indirette è del 6,4% con un incasso pari a 36,192 miliardi di euro. In totale le entrate dello Stato nel trimestre ammontano a 83,696 miliardi di euro con una crescita del 5,5%.

Francesco Forte, studioso di grande sensibilità ed esperienza, non sospettabile di simpatie pregiudiziali per il Governo, Ministro delle Finanze nel 1983, commentando il dato per "Il Foglio", dopo aver ricordato che, secondo le stime del Ministro dell'Economia, l'aumento delle entrate tributarie comporterà una minore crescita del PIL dello 0,4%, ritiene che comunque nel 2007 l'economia italiana crescerà tra il 2 e il 2,3%, poco meno della Germania (+2,8%).

Secondo Forte, la crescita dei grandi Paesi europei è fortemente condizionata da pressione fiscale in eccesso e sindacalismo spinto; condizioni che in Italia coesistono entrambe. Se le previsioni di Forte saranno confermate, il Governo segnerà un punto importante a suo favore.



I dati fiscali trimestrali, in particolare quelli del primo e del terzo trimestre, non sono particolarmente significativi, ma anche applicando il semplice metodo del righello offrono una serie di indicazioni da cui si evince che le previsioni dal lato delle entrate dovrebbero essere sostanzialmente confermate in aumento.

“Innovazione e Diritto” da qualche tempo prende in considerazione l’andamento del gettito delle principali imposte non certo per sostituirsi agli economisti in esercizi previsionali, ma perché i dati quantitativi sono indispensabili per valutare gli effetti giuridici delle innovazioni fiscali, sia dal punto di vista distributivo, sia sotto il profilo della coerenza sistematica. Elemento quest’ultimo indispensabile per avviare una seria politica di decentramento fiscale, che eviti gli errori del D. Lgs. 56 del 2000, e consenta di dare effettività alla riforma del Titolo V della Costituzione, tuttora in gran parte ancora sulla carta.

L’esame dei dati disaggregati del primo trimestre 2007 offre alcuni interessanti spunti di riflessione.

Nel primo trimestre 2006 il gettito dell’IVA pari a 21,100 miliardi di euro, aveva registrato un incremento rispetto allo stesso periodo dell’anno precedente pari all’8%. Nel 2007 gli incassi si fermano a 22,070 miliardi (+4,6%) con un evidente rallentamento della crescita. Tuttavia, scomponendo il dato relativo all’IVA sugli scambi interni rispetto a quello dell’IVA sulle importazioni, emerge una significativa differenza; nel primo trimestre 2006 l’IVA sugli scambi interni era cresciuta del 4,6%, mentre nello stesso periodo del 2007 il gettito IVA passa

da 17,522 miliardi a 18,642 con un incremento del 6,4%. Diverso invece l'andamento dell'IVA sulle importazioni che, nel 2006, aveva registrato un incremento del 28,2%, pari a 3,578 miliardi, mentre nel 2007 scende a 3,428 miliardi (-4,2%). La dinamica delle importazioni, maggiormente influenzate dall'oscillazione dei prezzi dei prodotti energetici e dalla svalutazione del dollaro, rispetto al mercato interno, evidenzia per differenza l'effetto positivo sul gettito delle misure correttive, introdotte nel 2006 con il decreto Bersani – Visco, al regime IVA sugli appalti in edilizia e sui trasferimenti immobiliari. All'incremento del gettito dell'IVA sugli scambi interni, pari a 1,120 milioni di euro, si affianca infatti l'aumento del gettito dell'imposta di registro (+357 milioni) e dell'imposta ipotecaria e catastale (+450 milioni); un segno evidente dell'importanza che assume nella strategia di contrasto all'evasione l'adozione di misure strutturali che incidono sui comportamenti dei contribuenti, rispetto alla moltiplicazione degli adempimenti burocratici, che non sempre incidono sull'efficacia dei controlli.

Nel settore delle imposte sul reddito, l'aumento del costo del denaro registrato nel 2006 ha avuto un immediato effetto sulle imposte sostitutive, sugli interessi e gli altri redditi da capitale, sugli interessi da obbligazioni e sulle ritenute sugli interessi corrisposti dalle banche che registrano maggiori entrate nel primo trimestre 2007 per complessivi 1,375 miliardi di euro.

Un incremento del gettito particolarmente positivo, perché si riferisce ad un tributo che ha effetti depressivi molto limitati sulla domanda interna.

I dati relativi all'andamento dell'IRE (IRPEF) nel primo trimestre del 2007, pur essendo parziali, in quanto riferiti alle sole ritenute sui redditi da lavoro dipendente ed autonomo, sono di notevole interesse, perché consentono di valutare gli effetti distributivi della profonda ristrutturazione del tributo decisa con la Finanziaria 2007.

Nel primo trimestre 2007 gli incassi relativi all'IRE si attestano a 37,520 miliardi con un incremento sul 2006 (36,098 miliardi) del 3,9%.

Il dato, in sé positivo, sconta però un decremento di 535 milioni sulle ritenute relative ai dipendenti pubblici, cresciute in misura anomala nel primo trimestre 2006 per la corresponsione nel mese di gennaio degli arretrati contrattuali relativi al biennio precedente.

Depurate di questo elemento congiunturale, le ritenute dei dipendenti non statali indicano un aumento del 5,9% di cui 1,364 miliardi pari al 7,9% per quelle relative al settore privato e 377 pari al +3% per le ritenute operate dagli Enti pubblici.

Il diverso andamento tra lavoro dipendente del settore privato e pubblico trova conferma nell'analogo andamento dell'IRAP, in crescita del 12,1% in ambito privato (ma nell'IRAP privata i mesi realmente significativi sotto il profilo del gettito sono giugno – luglio e novembre) ed in calo di 306 milioni, pari al 10,1% nel settore pubblico. Nel caso dell'IRAP il minor gettito del settore pubblico è da ascrivere al blocco dei contratti di collaborazione a progetto, ai

limiti stringenti posti dal patto di stabilità al rinnovo del turn – over e al ricorso all'indebitamento.

In definitiva, tenendo conto che anche le ritenute sui redditi da lavoro autonomo crescono del 6,4% (3,488 ovvero +211 milioni sul 2006) l'aumento delle ritenute da lavoro dipendente ed autonomo, al lordo del calo anomalo registrato nel settore statale nel gennaio 2007, è pari a 1,952 miliardi, imputabili per almeno 1,100 alla nuova struttura dell'IRE.

Una ulteriore conferma a questa analisi viene dall'andamento dell'addizionale IRE regionale e comunale che, nel settore privato, crescono rispettivamente del 12,8% e del 7,5%, mentre registrano un calo (rispettivamente -10,4% e -8,3%) in ambito pubblico; la dinamica complessiva di queste voci di gettito appare sostanzialmente in linea con le previsioni, ma il contributo del settore privato crescerà di oltre 600 milioni di euro.

In conclusione, e con tutta la prudenza relativa a stime che per consolidarsi devono attendere i dati dell'autotassazione di giugno, appare comunque evidente che l'effetto della riforma dell'IRE-IRPEF, lungi dall'essere neutrale in termini di gettito, comporterà nel 2007, al netto della crescita del PIL, maggiori entrate complessive tra i 4 e i 6 miliardi di euro. Se a questo dato si aggiungono almeno 2,5 miliardi di maggior gettito IVA dovuto a minore evasione, al netto delle riduzioni di gettito determinate dall'attrazione della maggioranza dei trasferimenti immobiliari nell'imposta di registro, 2 miliardi e mezzo di incremento dell'imposta di registro e catastali, ed altri 4 miliardi tra aumenti del gettito

dell'IRES, delle addizionali regionali e locali e di altri tributi minori (bollo – tabacchi – attività di gioco – energia elettrica – ecc.), appare evidente, come del resto avevamo previsto, già a dicembre, che la crescita della pressione fiscale sarà superiore ad un punto di PIL e quindi più che doppia rispetto alle previsioni della Finanziaria 2007.

L'aspetto meno virtuoso di questo dato è che l'incremento del prelievo nel 2007 si concentrerà in massima parte sulle famiglie e sulle imprese, con effetti di rallentamento sulla dinamica del PIL che potrebbero essere maggiori di quelli stimati dal Governo (-0,4%); nel qual caso ne risentirà anche il gettito delle principali imposte.

La conclusione, dall'angolo visuale del giurista, è che è francamente inaccettabile sotto il profilo istituzionale che il Parlamento sia stato posto nella condizione di non poter valutare gli effetti distributivi e di gettito della riforma dell'IRE, concentrati all'evidenza su redditi inferiori a quelli indicati dal Governo e alle stesse stime della stampa specializzata. Mentre dal punto di vista economico la labilità dei dati previsionali in campo fiscale lascia una spiacevole sensazione di navigazione a vista.

## BIBLIOGRAFIA

- Alesina A. – Ichino A., *Con tasse più leggere per le donne anche il Fisco guadagna*, in “Il Sole 24 ORE”, 27 mar. 2007 e 15 apr. 2007
- Alesina A. – Ichino A., *Ridurre le tasse alle donne non costerebbe un euro*, in “Il Sole 24 ORE”, 22 mag. 2007
- Amatucci A., *L’ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Jovene, 2007
- Baldassarri M., *Quel bonus occulto che vale 23 miliardi*, in “Il Sole 24 ORE”, 23 mar. 2007
- Bucciarelli R., *Più produttività per crescere*, in “Il Sole 24 ORE”, 27 mar. 2007
- De Mita E., *Interesse fiscale tutela del contribuente*, Giuffré, 2006
- De Mita E., *Sistema iniquo e ai limiti dell’illegittimità*, in “Il Sole 24 ORE”, 20 feb. 2007
- De Mita E., *Fisco familiare, ma non a giorni alterni*, in “Il Sole 24 ORE”, 17 mar. 2007
- De Mita E., *La Carta limita i bonus tributari per le donne*, in “Il Sole 24 ORE”, 22 apr. 2007
- Fassina S. – Palomba G., *Dall’extragetito 2007 una dote di 9,3 miliardi*, in “Il Sole 24 ORE”, 25 mar. 2007
- Fatiguso R., *Meno tasse sulle donne? Primi sì, ma rischio costi*, in “Il Sole 24 ORE”, 28 mar. 2007
- Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2003
- Lupi R., *Diritto tributario, parte generale*, Giuffré, 2006

- Lupi R., *Sulle finalità resta l'equivoco*, in "Il Sole 24 ORE", 30 apr. 2007
- Manzoni - Vanz, *Il diritto tributario*, Giappichelli, 2007
- Marongiu G., *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in Rivista di diritto tributario n. 9/2006
- Padula S., *Alta pressione su IRES e IRAP*, in "Il Sole 24 ORE", 30 apr. 2007
- Perrone Capano R., *L'imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in "Diritto Tributario e Carta Costituzionale", ESI, 2007
- Prisco F., *Al sud senza lavoro ai minimi (10,7%)*, in "Il Sole 24 ORE", 21 dic. 2006
- Tesoro F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, UTET, 2006
- Vegas G. – G. Vialetti, *Riforma IRAP, una chance per sviluppo e federalismo*, Il Sole 24 ore, 15 aprile 2005;
- Visco V., *Perché dico no alla tassa di genere*, in "Il Sole 24 ORE", 6 mag. 2007

## **Finanza pubblica e fisco nelle considerazioni del Governatore della Banca d'Italia: riflessioni a prima lettura**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

La relazione annuale del Governatore della Banca d'Italia pur dando atto al Governo dei buoni risultati ottenuti sul piano del riequilibrio dei conti pubblici, ne ha sottolineato due evidenti limiti: un eccesso di pressione fiscale, che nel 2007 aumenterà ancora ad un tasso superiore a quello stimato dal Governo; un ulteriore incremento della spesa corrente che ormai alimenta una spesa pubblica che supera il 50% del PIL.

Sottolinea ancora il Governatore che la pressione fiscale italiana, oltre ad essere in assoluto una delle più elevate d'Europa, (42,5% nel 2006) rispetto al PIL, è di fatto molto superiore per quei contribuenti, e sono la larga maggioranza, che sono appena sfiorati o non beneficiano per nulla delle riduzioni d'imposta, proprie dei segmenti irregolari dell'economia.

Da ultimo, ricorda il Governatore che la Germania che condivideva con noi il record della più elevata tassazione d'impresa, dal 1° gennaio 2008 la ridurrà di oltre 10 punti portandola al di sotto del 30%.

L'esempio tedesco è però incompleto: la Germania ha potuto alleggerire di oltre un quarto la tassazione delle imprese perché ha, tra il 2006 e il 2007, rimesso



in ordine i propri conti attraverso un aumento della imposta personale e dell'IVA che comporterà nel 2007 maggiori entrate per circa 50 miliardi di euro.

Dal punto di vista della diagnosi le considerazioni del Governatore, sono per alcuni versi ovvie, per altri condivisibili; mentre per gli effetti attesi pongono correttamente dei vincoli di risultato (meno spesa corrente, meno tasse) lasciando alla discrezionalità legislativa di individuare i percorsi.

Questa impostazione offre l'opportunità di alcuni spunti di riflessione sugli effetti della politica tributaria degli ultimi anni e sulla tendenza in atto.

Un primo aspetto si riferisce alla scarsa conoscenza degli effetti della struttura distributiva del prelievo sulle dinamiche di gettito del sistema tributario e sui riflessi sulla competitività che esso determina.

Un secondo aspetto attiene alle interrelazioni e ai reciproci condizionamenti tra la struttura delle imposte e l'evasione.

Un terzo elemento, connesso con il secondo, riguarda la ricorrente sottovalutazione dei profili giuridici delle vicende tributarie, che riemerge periodicamente come un fiume carsico e rappresenta la principale causa delle carenze distributive che ne compromettono la competitività.

La prima questione, relativa alla scarsa conoscenza degli effetti distributivi della riforma del sistema d'imposizione personale, è balzata all'evidenza nell'ultimo anno.

Non solo la Finanziaria 2006 presentata dal Governo di centro destra ha incredibilmente sottovalutato gli effetti delle riduzioni fiscali decise nel 2005 che

hanno determinato almeno 10 miliardi di maggiori entrate stabili su un totale di +37,8 miliardi registrato nel 2006.

Anche nel 2007, per effetto delle misure introdotte con il decreto Bersani - Visco, e della riforma dell'IRE, le entrate crescono con una dinamica molto maggiore rispetto alla dinamica del PIL.

Secondo alcuni dati parziali comunicati dal Ministero dell'economia, nei primi 5 mesi del 2007 le entrate tributarie hanno registrato un aumento del 7,2% con un incremento dell'IVA sugli scambi interni del 5,9%.

Mentre il dato dell'IVA era atteso ed è senz'altro positivo, perché indica che le misure correttive introdotte nel 2006 nel regime degli appalti e dei trasferimenti immobiliari hanno inciso positivamente su evasione ed elusione, lo stesso non può dirsi per il dato complessivo.

Il forte aumento delle entrate totali evidenzia infatti una chiara sottostima degli effetti della riforma dell'IRPEF (IRE), particolarmente onerosa per i contribuenti con carichi familiari.

La dinamica delle ritenute sui redditi del settore privato (lavoratori dipendenti ed autonomi) nei primi tre mesi del 2007, evidenzia una crescita intorno al 7% quindi molto superiore a quella del PIL nominale; come avevamo già sottolineato a dicembre, questo dato indica un aumento del prelievo per fasce di contribuenti con redditi molto più bassi rispetto alle stime del Governo.

Naturalmente si tratta di dati ancora molto parziali, che sottolineano una tendenza, che potrebbe essere in parte contraddetta da un possibile aumento dell'evasione, alimentata dal notevole incremento della progressività marginale.

Il secondo aspetto riguarda il rapporto tra evasione e struttura del sistema tributario. Chi scrive non sottovaluta ovviamente il fenomeno, ma ritiene che l'evasione di massa, nelle cui pieghe si nasconde quella più proterva ed aggressiva, sia prevalentemente effetto e non causa delle criticità del sistema tributario. Due dati empirici confermano questa opinione.

Il primo attiene alle dinamiche della domanda interna che procede, da diversi anni, con il freno a mano tirato: se realmente l'evasione determinasse ogni anno una liquidità oscillante tra i 90 e i 110 miliardi di euro, prodotta da illeciti risparmi d'imposta e contributi sociali, collegati all'economia irregolare, l'andamento della domanda interna avrebbe dovuto registrare una crescita molto più sostenuta di quella degli ultimi anni.

In definitiva l'evasione ridistribuisce in modo poco efficiente il gettito tra le diverse imposte, con esiti distributivi non sempre omogenei, ma la quota di imposte realmente sottratta al prelievo ha dimensioni molto meno vistose e, almeno per quanto riguarda l'IVA, l'effetto, attraverso il sistema dei prezzi, si riverbera sui consumatori.

Un secondo spunto di riflessione viene dalle riduzioni mirate dell'imposta personale IRE (IRPEF) attuate in particolare con il secondo modulo della riforma tributaria.

L'avvio, soltanto parziale, della riforma dell'IRE, tra il 2003 e il 2005, una progressività marginale ancora troppo elevata, anche per il carattere decrescente delle deduzioni personali, e la stagnazione economica che aveva caratterizzato quel periodo, hanno reso meno percepibili gli effetti positivi in termini di emersione di imponibili precedentemente occultati e conseguentemente anche distributivi, della nuova struttura dell'imposta personale, che ha determinato una crescita del gettito complessivo dell'IRE molto superiore alla crescita del PIL nominale, nonostante riduzioni d'imposta mirate per complessivi 13 miliardi di euro.

Tra il 2003 e il 2006 le ritenute sui redditi da lavoro dipendente privato ed autonomo sono cresciute rispettivamente del 14,3% ( $=0,3+4,3+3,1+6,6$ ) e del 20,6% ( $=7+2,7+5,3+5,6$ ).

L'IVA interna ha registrato un aumento del 17,2% ( $=3,3+1,9+4,2+7,8$ ).

Anche l'IRAP e l'IRES hanno registrato incrementi di gettito molto rilevanti, in particolare l'IRAP nel settore privato ha visto aumentare il gettito del 20,4% ( $=2,7-2,1+10,5+9,3$ ), mentre l'IRPEG (IRES) ha segnato un +29,3% ( $=5,4-1,3+19,7+16,3$ ).

Questi dati sono di qualche interesse perché l'incremento più significativo del gettito delle principali imposte si registra negli ultimi 2 anni, in connessione con gli effetti del secondo modulo della riforma Tremonti, il cui preteso carattere regressivo, sottolineato ancora recentemente da Baldini e Bosi su "La voce info", applicando l'indice di Gini alle due curve della progressività, quella vigente nel

2006 e la nuova introdotta con la Finanziaria 2007, è contraddetto per il 2006 dalla crescita più che proporzionale del gettito dell'IRE, nelle aree più esposte all'evasione, e dallo spostamento di quote crescenti di reddito verso i decili superiori; mentre per il 2007, purtroppo, lo scenario che si intravede in base ai dati del gettito dei primi 3 mesi è quello di una soglia di indifferenza rispetto alla vecchia IRE a livelli di reddito molto più bassi rispetto ai 40.000 euro di cui parlava il Governo in sede di dibattito sulla Finanziaria.

Conclusione alla quale eravamo giunti già a dicembre, analizzando gli effetti della nuova IRE senza farci fuorviare dalla nuova curva delle aliquote, che rappresenta solo uno degli elementi ai fini della valutazione degli effetti distributivi, e dall'indice di Gini, il quale per essere di qualche aiuto presupporrebbe redditi statici della stessa natura e non segmentati e caratterizzati da una medesima elasticità rispetto alla nuova curva delle aliquote, il che ovviamente è molto lontano dalla realtà. Mentre il dimezzamento del primo scaglione e il forte aumento della progressività marginale, indotto anche dalla sostituzione delle deduzioni dall'imponibile con detrazioni d'imposta, evidenziavano il carattere irrealistico delle stime governative. La sostituzione delle deduzioni ha poi determinato un ulteriore aumento della progressività marginale per i redditi con carichi familiari: uno sgradevole mix di illusione finanziaria e di arbitrarietà.

In definitiva, in base ai dati relativi al gettito dell'IRE nei primi 3 mesi del 2007, e a quello delle entrate complessive dei primi 5 mesi ,che segnano un

incremento del 7,2% su base annua, la pressione fiscale nel 2007 crescerà ulteriormente rispetto alle stime del Governo tra lo 0,3% e lo 0,7% del PIL, con un risultato complessivo che potrebbe superare l'1%, con effetti depressivi sulla crescita maggiori di quelli stimati dal Governo e da altri centri di ricerca.

Il terzo elemento che emerge da queste brevi note si riferisce alla sottovalutazione dei profili giuridici degli interventi sul sistema tributario. La questione non riguarda solo la violazione sistematica dei principi dello Statuto del contribuente, evidenziata dalla relazione della Corte dei Conti che pubblichiamo a parte.

Anche le continue modifiche normative e la moltiplicazione degli adempimenti amministrativi e dei relativi oneri, che ha accompagnato l'aumento della progressività nella nuova struttura dell'imposta personale, è assai discutibile, perché in una realtà caratterizzata da ampia diffusione dell'economia irregolare può determinare un ulteriore aumento dell'evasione. La forte diminuzione della circolazione degli assegni negli ultimi mesi, dato di comune esperienza, ne costituisce una spia evidente.

Tuttavia l'aspetto giuridico ed istituzionale più rilevante è rappresentato dal progressivo svuotamento del ruolo del Parlamento nelle scelte di politica tributaria. Il cui voto è sempre più uno strumento di approvazione fiduciaria privo di consenso e quindi di anima giuridica. Il problema non investe solo il rapporto tra leggi tributarie e legislazione di bilancio, le cui criticità sono giunte con le ultime Finanziarie ad un punto estremo. Si riferisce al fatto che gli effetti

quantitativi delle nuove disposizioni fiscali sono ormai presentati all'esame del Parlamento più per obbligo formale che per orientarne le scelte.

In conclusione la relazione del Governatore è un invito ad innovare in molti campi, a partire dalla Finanza pubblica. Nel settore fiscale l'adeguamento della tassazione delle imprese al nuovo modello tedesco, comporterebbe sgravi per una cifra 2 volte e mezzo superiore (15 miliardi di euro) rispetto alla programmata riduzione del cuneo fiscale. Appare quindi evidente l'urgenza di una riforma fiscale radicale, che ne sburocratizzi la gestione, che restituisca, sul modello francese, all'Amministrazione finanziaria un ruolo attivo nella determinazione delle imposte relative ai contribuenti minori e ruoti intorno ad un modello di imposizione che abbatta decisamente le aliquote marginali implicite dei principali tributi diretti, attraverso interventi mirati all'allargamento degli imponibili, con particolare attenzione alle famiglie e all'inserimento nel mercato del lavoro dei soggetti deboli (giovani, donne, anziani). Tassando ad esempio per alcuni anni tutti i redditi aggiuntivi, sia nell'IRE sia nell'IRES, con un'aliquota ridotta e rimodulando al termine del periodo i tributi sulla base degli effetti indotti dall'allargamento degli imponibili sull'intero sistema.

Chiudendo una volta per tutte con la pratica delle rottamazioni e degli incentivi all'acquisto di beni di consumo durevoli e con la graduazione pseudo – ambientale della tassa di possesso degli autoveicoli, i cui effetti sul ciclo economico sono marginali, mentre ne è evidente il carattere regressivo.

## 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’IRES*, in *Riv. Dir. Trib.* n.1/2004, p. 83
- BIONDO, *Gli Studi di settore alla luce della legge n. 311 de 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’IRES 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'Agenda 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

ALVI G., *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 tuttofare 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* del 09.01.2007

## **Finanziaria 2008 e restyling ICI: una manovra non condivisa**

*della prof. Luciana Di Renzo*

Il confronto iniziale Governo – Enti Locali, del 13 settembre, sulla manovra di fiscalità locale da inserire nella Finanziaria 2008, si era configurato come una vera e propria ripresa di relazioni istituzionali dopo lo strappo del mese di luglio sui contenuti del DPEF relativi alle modifiche ICI, sui limiti all'utilizzo degli avanzi di amministrazione, di cui al decreto legge n.81 e sull'ineguadezza del modello di fiscalità locale, di cui alla delega sul federalismo fiscale. Infatti, il Governo proponeva l'avvio di un tavolo tecnico comune di discussione riguardo alla finanziaria 2008 per arrivare alla sottoscrizione di un patto su una serie di punti fondamentali: Patto stabilità, avanzi di amministrazione, tagli ICI sulla prima casa. Per questo ultimo aspetto la posizione dei comuni era chiara: nessuna preclusione di sorta, a condizione, ovviamente, che, nel quadro della leale collaborazione tra livelli di Governo, non fosse leso il principio di autonomia e responsabilità finanziaria dei comuni o compromessa l'entità del gettito, fattispecie in particolar modo garantita, tra le varie tecniche di soluzione, a parere degli enti, dalla detrazione ICI dalla dichiarazione IRPEF. Nel Documento siglato il 13/09/2007 l'accordo tra Governo ed Enti locali si risolveva nell'espresso assenso condiviso preventivo per le disposizioni riguardanti il Patto di Stabilità, mentre per la disciplina fiscale locale il governo assicurava una generica coerenza

con una effettiva autonomia locale nonché un impegno a condividere con Anci e Upi le ulteriori disposizioni riguardanti gli enti locali contenute nella Finanziaria 2008 e nei provvedimenti collegati.. In effetti, queste generiche promesse anticipavano il *revirement* contenuto nell'art. 2, commi primo e secondo, del d.l. Finanziaria, riguardanti l'ICI: quivi è prevista un'ulteriore detrazione sulla prima casa adibita ad abitazione principale pari all'1,33 per mille della base imponibile con un tetto massimo di sconto non superiore a 200 euro. Questa ulteriore detrazione, nel d.l. presentato dal Governo non poteva applicarsi ai soggetti passivi dell'imposta con un reddito complessivo IRPEF inferiore ai 50.000 euro, tetto poi saltato per gli emendamenti presentati in Commissione bilancio, restando escluse ville e case di lusso. La minore imposta che deriva dall'applicazione della maggiore detrazione verrà rimisurata con onori a carico del bilancio dello Stato, ai singoli Comuni, sulla base di certificazioni presentate dagli stessi. In sostanza, il Governo ha ritenuto di ritornare alla strategia sull'ICI contenuta nel DPEF di luglio, causa della rottura delle relazioni interistituzionali, prima ricordata, assumendosi, per ridurre la pressione fiscale, la titolarità della riforma delle detrazioni ICI, a tutto danno dei bilanci comunali di cui tale risorsa costituisce il pilastro. L'opzione di politica tributaria disegnata dal Ministro dell'economia, appare, invero, incoerente e provocatoria. Vale la pena di sviluppare queste affermazioni cominciando dal primo assunto. Agli Enti territoriali, il diritto costituzionalmente riconosciuto, attribuisce autonomia impositiva fondata su un mix di misure e strumenti a partire dai tributi propri, espressione diretta di un

sistema tributario di stampo federalista. Ora, è indubbio che l'IRAP per le Regioni e l'ICI per i Comuni ne costituiscano i capisaldi, riaffermati nel Disegno di Legge delega sull'attuazione dell'art. 119, pendente in Parlamento e stranamente non entrato tra i provvedimenti collegati. Quello che si aspettava da questa Finanziaria, era, appunto, un'anticipazione e un'implementazione del federalismo fiscale con il riconoscimento di tale facoltà, necessaria per intervenire autonomamente nelle politiche di entrata e spesa con conseguente cesura della dipendenza dal sistema centrale sia dal punto di vista normativo, che da quello economico – fiscale. In quest'ottica, la soluzione di compensare i tagli ICI con rimborsi da parte dello stato è veramente provocatoria. In pratica, secondo il meccanismo disegnato, la procedura ha inizio con l'invio da parte dei Comuni di una certificazione sul mancato gettito da rimborsare sulla base dei dati statistici disponibili in quanto quelli reali del 2008 risulteranno dalle dichiarazioni 2009: per gli Enti che registreranno una sfasatura ulteriore è previsto un conguaglio nel mese di marzo. L'incertezza e l'allungamento dei tempi peserà, certamente, sui conti pubblici locali, ma ciò che più conta, da un lato, è la sostituzione di un'entrata autonoma con un trasferimento statale sull'unica imposta realmente comunale, concetto riaffermato anche nel Disegno di Legge sul federalismo; dall'altro, si è erosa, unilateralmente, senza nessun accordo preventivo, o meglio, contraddicendo lo spirito del Patto di settembre, una parte significativa di autonomia tributaria territoriale. Si tratta, è vero, di un tema di estrema delicatezza per la difficoltà di tenere insieme autonomia e responsabilità finanziaria in un

sistema di multilevel governance, ma la scelta governativa non fornisce adeguate e concrete soluzioni in merito, anzi ne acuisce le problematiche. In quel sistema tutti i livelli di governo hanno il diritto e dovere di concorrere all'armonizzazione dei bilanci pubblici e al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ai sensi dell'art. 119 Cost., ma in questa Finanziaria 2008, il principio sembra troppo sbilanciato a sfavore degli Enti territoriali, dal momento che si vuole realizzare la giustizia e l'equità fiscale intervenendo pesantemente sull'IRAP e sull'ICI, mentre riteniamo che la sostanza equitativa si possa effettuare concretamente attraverso le detrazioni sull'IRPEF e non con l'individuato farraginoso meccanismo. Vengono alla mente le lucide intuizioni del Conigliani<sup>1</sup> che avvertiva la stranezza delle opzioni del Governo centrale rivolte a perseguire la sostenibilità della finanza statale "... ponendo a soqquadro quella dei Comuni...".

---

<sup>1</sup> C. Conigliani, *La riforma delle leggi sui tributi locali*, Soc. – Tip. – Ed., 1898. La citazione è riportata in L. Di Renzo – E. M. Piccirilli, *La finanza locale tra tradizione ed innovazione*, Academy School, 2001



## BIBLIOGRAFIA

- Borghi, *Bilanci, revisori in emergenza*, ItaliaOggi del 9 novembre 2007.
- Buscema e Caputi, *Ai terreni divenuti edificabili non si applica la valutazione automatica*, FiscoOggi, edizione del 6 novembre 2003.
- Cinieri, *Non è esclusa da Ici l'area edificabile soggetta a espropriazione*, FiscoOggi, edizione del 10 dicembre 2004
- Cinieri e Norcia, *Osservatorio Giurisprudenziale*, FiscoOggi, edizione del 10 gennaio 2005 - e n. 21644 del 16 novembre 2004, commentata da A.G. Paladino, *Ici i terreni solo col placet*, ItaliaOggi del 30 luglio 2005.
- Conti, *Ancora da definire l'aumento automatico delle addizionali*, Il Sole24Ore del 3 dicembre 2007.
- Ferlazzo Natoli, *Il fatto rilevante in diritto tributario*, Intilla editore 1994.
- Ferlazzo Natoli – M. V. Serranò, *ICI profili giuridici e tecnici*, Giuffrè editore, 1996.
- M. Maiorino, *Un'autentica liberazione*, FiscoOggi, edizione del 10 agosto 2006.
- Rambaudi, *Meno vincoli, ma non per tutti*, ItaliaOggi del 3 novembre 2006.
- Zizzo, in *Manuale di diritto tributario (a cura di G. Falsitta) - Parte speciale*, 5<sup>a</sup> ediz., Padova, 2007, pag. 252.

**L'illusione di contrastare l'evasione prescindendo dalla realtà economica e dal diritto produce effetti destabilizzanti sul sistema tributario**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

L'alluvione di norme nei più diversi settori dell'ordinamento tributario che ha caratterizzato il primo anno della nuova legislatura ha reso sempre più arduo il compito dell'interprete alla ricerca di una linea distintiva, di politica fiscale, rispetto ai 5 anni precedenti.

Con l'adozione delle prime disposizioni attuative delle novità fiscali introdotte con la legge finanziaria, coordinate con i decreti Visco Bersani del 2006, un contributo significativo alla complicazione del sistema, con costi aggiuntivi per i professionisti ed i contribuenti non proporzionali ai benefici attesi in termini di contrasto all'evasione, il quadro relativo agli obiettivi reali di gettito e redistributivi appare se non altro più chiaro.

La riforma dell'IRE – IRPEF determinerà nel 2007, per l'effetto combinato del dimezzamento del primo scaglione e della sostituzione delle deduzioni dall'imponibile con detrazioni d'imposta, un aumento del prelievo, al netto dell'incremento nominale del PIL, stimabile prudentemente tra i 3,5 e i 4,5 miliardi, concentrato prevalentemente sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore e su quelli da lavoro dipendente con carichi familiari. Una cifra multipla rispetto a quanto riportato nelle tabelle allegate alla legge finanziaria per il 2007,

approvate dal Parlamento. Mentre la pretesa di applicare ai redditi prodotti nel 2006, e quindi retroattivamente, i nuovi indici di normalità, che dovrebbero integrare dal 2007 gli studi di settore, ha determinato una situazione di confusione ed incertezza, soprattutto per i professionisti, obiettivamente aggravata dal fatto che le novità in parola sono state adottate senza alcun confronto né parlamentare né con le categorie interessate, e la loro attuazione affidata ad una nuova, singolare, fonte normativa atipica: il comunicato stampa della Agenzia delle Entrate, a supporto di circolari disattente ai dati normativi.

Mentre a seguito della legge finanziaria 2007, anche qui senza confronto alcuno, il semplice scostamento per un solo anno dai parametri di riferimento degli studi di settore farà scattare la presunzione di evasione e quindi la possibilità per il fisco di procedere quasi automaticamente ad accertamento.

L'effetto di gettito della combinazione delle nuove disposizioni sugli studi di settore con la revisione della curva delle aliquote introdotta con la Finanziaria 2007, anche se non inciderà significativamente sull'evasione, sarà nondimeno considerevole.

In media, secondo il viceministro Visco si tratterà per alcuni milioni di contribuenti di pagare soltanto da 100 a 200 euro di maggiori imposte ogni mese; mentre per il direttore dell'Agenzia delle Entrate Romano, statistiche alla mano, ai destinatari dell'accertamento converrà mettersi d'accordo con il fisco, perché risparmieranno fastidi e soldi.

L'obiettivo conclamato di contrastare l'evasione, che sembrerebbe ispirare queste misure, si presta ad una serie di rilievi di metodo e di merito, che qui individuiamo a titolo esemplificativo, rinviando per gli approfondimenti al prossimo numero della rivista "Innovazione e Diritto".

Sotto il profilo del merito, l'impressione che si trae da alcune delle novità normative in tema di contrasto all'evasione e di recupero di gettito nei settori del lavoro autonomo e delle imprese minori, è che esse avranno, per eterogenesi dei fini, effetti diversi da quelli attesi. In pratica si tratta di una riscrittura a tappeto di una serie di disposizioni variamente antielusive, spesso inutilmente complicate, quando non vessatorie, finalizzata a modificare fattispecie e procedure con l'obiettivo di allargare le basi imponibili, che denota una conoscenza quanto meno approssimativa della complessa e frastagliata realtà su cui incideranno le novità fiscali, il che determina un approccio fuorviante al tema del contrasto all'evasione.

Si pensi ad esempio alle disposizioni relative al divieto d'uso del contante e alla cosiddetta tracciabilità nelle attività di lavoro autonomo, in una realtà caratterizzata da ampia diffusione dell'economia irregolare e da aliquote marginali irragionevolmente elevate ed ulteriormente aumentate del 20% con la Finanziaria 2007; l'effetto prevedibile sarà la generalizzazione del pagamento di una parte dei compensi al nero, non certo quello di ridurre l'evasione.

L'economia irregolare, che per altro paga anch'essa le imposte, sia pure in misura minore rispetto a quella regolare, spesso per sopravvivere, non è causa di

comportamenti evasivi ed elusivi, ma conseguenza di una fiscalità miope ed al tempo stesso aggressiva che distrugge materia imponibile anziché farla emergere.

In tutti i modelli organizzativi complessi esiste un problema di sostenibilità, che non riguarda solo i diversi utenti, nel nostro caso i contribuenti, ma anche di autosostenibilità. Un sistema tributario è tale quando il raccordo tra le diverse imposte non determina comportamenti opportunistici nei contribuenti che alimenta l'evasione, con risparmi d'imposta individuali, spesso limitati, ma con effetti di catalizzazione moltiplicativi, devastanti per il sistema.

Basti pensare all'evasione dell'IVA, stimabile in almeno 30 miliardi di euro annui, che mina la competitività della nostra economia ed i cui beneficiari in larga prevalenza sono i consumatori finali; o alla pratica generalizzata dei fuori busta nella retribuzione del lavoro dipendente nelle imprese minori, che sottrae una cifra superiore ai 60 miliardi tra imposte e contributi sociali (26 miliardi + 38 miliardi).

Quando oltre il 60% dell'imposta sul reddito è assolta da contribuenti che beneficiano della possibilità di contenerne in parte l'onere, misure quali quelle che hanno interessato i destinatari degli studi di settore, rischiano di risolversi in un ulteriore aumento della pressione fiscale a carico dei contribuenti che non evadono, consolidando il carattere centrifugo del sistema tributario.

Sempre dal punto di vista del merito la semplice ipotesi che l'introduzione di nuovi parametri di normalità rappresenti uno strumento per contrastare l'evasione appare quanto meno azzardata; essa infatti trasforma implicitamente lo

studio di settore da strumento di pianificazione fiscale per il contribuente, e di selezione delle posizioni fiscali da sottoporre a verifica per l'Amministrazione, in un mezzo improprio per giungere alla catastalizzazione di fatto dei redditi di tutte le attività diverse da quelle del lavoro dipendente.

Ora, prescindendo dai principi per i quali il legislatore tributario manifesta, si perdoni l'eufemismo, tradizionalmente una attenzione affievolita, non vi è alcuna evidenza empirica che le modifiche introdotte miglioreranno il grado di resistenza all'evasione degli studi di settore. Appare al contrario realistico che agli incrementi degli imponibili imposti nel breve periodo dal coordinamento dei parametri degli studi con i nuovi indici di normalità, seguirà un nuovo aumento dei fattori di irregolarità fiscale, che contribuiranno ad alimentare ulteriormente il fiume carsico dell'evasione e dell'elusione.

Per quanto riguarda il metodo, il principale rilievo attiene alla commistione impropria tra scelte distributive legittime, quando adottate in modo trasparente, coinvolgendo il Parlamento, e la ben più complessa vicenda dell'evasione, il cui contrasto richiederebbe un mix graduale ed equilibrato di interventi sia sulla struttura delle imposte, sia sulla gestione amministrativa e sui controlli.

Sotto questo profilo, le novità fiscali degli ultimi mesi sono, per molti aspetti, emblematiche del contrasto tra obiettivi strutturali ed attese di breve periodo relative al gettito.

Gli studi di settore, utili nei primi anni di applicazione per orientare i contribuenti a una pianificazione fiscale su basi meno irrealistiche rispetto ad un recente passato, e per indirizzare l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, e la cui attendibilità potrebbe venire rafforzata estendendone l'applicazione all'IRAP, non si prestano tecnicamente ad essere trasformati in un sistema di catastalizzazione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo, caratterizzato da un accettabile grado di aderenza alla realtà. La ragione è intuitiva: gli studi abbracciano un universo di soggetti ed attività estremamente complesso composto da situazioni eterogenee, sia per tipologia di attività e dimensioni, sia per localizzazione territoriale, che non ha eguali in nessun altro Paese avanzato, sia perché qualsiasi sistema di forfetizzazione dei redditi, necessariamente opzionale, non può prescindere dalla partecipazione dell'Amministrazione, come dimostra l'esperienza francese, alla fase della determinazione del reddito.

In una situazione quale quella italiana in cui oltre 6 milioni di contribuenti dichiarano tutti i propri redditi ed altri 20 milioni entrate aggiuntive rispetto a stipendi e pensioni, l'idea stessa di poter individuare un indice di normalità che consenta all'Amministrazione di considerare presunzione di evasione lo scostamento tra congruità rispetto agli studi e tale indice appare irrealistico, ed il fatto che oltre la metà dei contribuenti non rientri nei nuovi parametri dovrebbe far riflettere.

D'altra parte, sempre con riguardo all'evasione, non vi è alcuna evidenza che alla non congruità corrisponda evasione e viceversa.

La pretesa poi di applicare, per palesi obiettivi di gettito, il nuovo indice di normalità con effetto retroattivo ai redditi prodotti nel 2006 evidenzia una inaccettabile confusione tra manovra discrezionale delle imposte, affidata essenzialmente allo strumento della legge finanziaria, ed interventi strutturali sul sistema tributario, che devono necessariamente essere disciplinati in base alla legge. L'Agenzia delle Entrate non è certo responsabile dell'alluvione di norme degli ultimi mesi, spesso prive di ragionevolezza, che ne rendono ancora più difficile l'azione.

Ma non si può neppure ammettere che sia l'azione amministrativa a porre rimedio alle incongruenze legislative, dilatandone la discrezionalità e svuotando di ogni valore giuridico il principio costituzionale di legalità.

In questa situazione confusionale in cui la bulimia legislativa si accompagna ad un'attività di esplicazione ed integrazione normativa da parte dell'Amministrazione finanziaria, che interviene a ridosso della scadenza degli adempimenti, se non addirittura a termini scaduti, si segnala un sorprendente intervento su "Il Sole 24 ORE" di Innocenzo Cipolletta, persona dalla quale, per cultura economico – statistica e ruolo svolto nell'establishment in posizioni sempre di grande rilievo, ci si poteva attendere un contributo almeno un poco più informato.

Per memoria:



A) Gli studi di settore non riguardano solo il lavoro autonomo, ma l'insieme delle attività minori, comprese le società di capitali con volume di affari fino a 7.500.000 euro

B) Il superamento della regola dei 2 anni su tre consente all'Amministrazione finanziaria di inviare l'avviso di accertamento per qualsiasi scostamento dagli indici di congruità, anche per un solo anno: non sarà un catasto ma ne ha tutti gli effetti

C) La Finanziaria 2007 ha trasformato lo scostamento dagli studi da semplice indizio, come interpretato dalla giurisprudenza, in presunzione grave, precisa e concordante di evasione

D) Il nuovo indice di normalità che affianca gli studi di settore dal 2007 si applica con effetto retroattivo ai redditi 2006; per effetto delle modifiche richiamate in precedenza il contribuente che risultasse non congruo ha un solo modo per rientrare negli indici ed evitare l'accertamento: non dedurre una parte dei costi reali.

Cosa c'entri tutto questo con un sistema tributario orientato da principi giuridici e con l'adeguamento degli studi non è dato comprendere, per cui appare singolare sostenere che "l'opposizione cieca alle modifiche degli studi di settore rischia di rivelare solo una reale propensione all'evasione fiscale".

La memoria di tempi ormai lontani suscita tuttavia una curiosità: se nel '97 anziché introdurre la DIT di cui si sono giovate soprattutto le imprese associate a Confindustria e l'IRAP che ha consentito a molte imprese di trasferire a Est le

proprie produzioni con piena soddisfazione economica e tributaria, fosse stata loro riservata una politica fiscale del tipo sopra descritto, quale sarebbe stata l'analisi del Direttore di Confindustria dell'epoca?

## BIBLIOGRAFIA

- ARENA, *Evasione dell'imposta e perequazione tributaria*, in *Riv. Guardia Fin.*, 1954, 453.
- CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, 207.
- CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv.dir.fin.*, 1988, I, 122.
- D'AMATI, *Il "presupposto" dell'imposta complementare*, in *Giur.imp.*, 1963, 712; dello stesso A., *Definizione legislativa del reddito imponibile*, in *Riv.trib.*, 1964, 121;
- FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, 784.
- FANTOZZI, *L'esperienza italiana*, in DI PIETRO (a cura di ), *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Milano, 1999, 254.
- FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in *Giur. Cost.*, 1976, 2165, nota 10.
- GIULIANI, *Violazione e sanzione delle norme tributarie*, Milano, 1981.
- GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980.
- LOVISOLO, *L'evasione e l'elusione tributaria*, in *Dir.prat.trib.*, 1985, I, 1198 ss.
- LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc.giur.Treccani*, XIII, 6.
- LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. Trib.*, 1999, 1100
- MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, 75.

PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, 128.

SPINELLI, *Norme generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie*, Milano, 1957.

TABELLINI, *Libertà negoziale ed elusione d'imposta*, Milano, 1995, 183

## **Competitività e fisco nei recenti interventi di riforma in Francia, Germania ed Italia**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

La crisi che ha caratterizzato l'economia europea dopo l'undici settembre 2001 ha avuto ripercussioni sulle politiche di bilancio di Francia, Germania ed Italia, Paesi caratterizzati da un elevato grado di integrazione economica e commerciale, e quindi di interdipendenza.

Tutti e 3 i Paesi sono stati caratterizzati nell'ultimo periodo da nuovi equilibri politici, con ripercussioni sia sulla politica della spesa sia su quella tributaria.

In particolare, la Germania e l'Italia hanno seguito dal punto di vista della politica di bilancio un percorso simile; da un lato hanno drammatizzato il disavanzo del 2005, per giustificare una manovra di riequilibrio dei conti pubblici nel 2006, caratterizzata da interventi prevalentemente sul versante tributario.

In Germania in particolare le misure fiscali hanno riguardato un modesto aumento della tassazione personale e soprattutto l'incremento di 3 punti dell'aliquota ordinaria dell'IVA a partire dal 1 gennaio 2007.

La manovra sull'IVA ha da un lato favorito il consolidamento della ripresa nella seconda metà del 2006, sostenendo il ciclo delle scorte e incrementando gli investimenti delle imprese; dall'altro ha dato un forte impulso all'acquisto di beni

durevoli da parte delle famiglie. Il forte incremento delle entrate ha quindi consentito non solo di riportare il Bilancio federale in equilibrio, ma anche di ridurre di ben 11 punti, al 29% a partire dal 2008, l'aliquota dell'imposta sulle società, praticamente dimezzata nell'arco di 6 anni; con effetti positivi sulla capacità di attrarre investimenti dall'estero e sulla competitività del sistema produttivo tedesco.

In Italia, il pacchetto fiscale, molto più consistente, anche perché si è innestato su un sistema che aveva già prodotto nel 2006 un incremento delle entrate di un punto e mezzo di PIL in conseguenza di misure adottate dal precedente esecutivo, ha investito sia le imposte indirette, sia quella personale. In particolare le imposte indirette sono state interessate da modifiche al regime dei trasferimenti immobiliari e a quello dell'IVA in edilizia, con finalità antielusive ed antievasione, oltre ad una serie di aumenti di tributi minori; mentre nel campo delle imposte dirette la manovra ha riguardato essenzialmente l'imposta personale, caratterizzata da un consistente incremento della progressività marginale, che ha inciso soprattutto sui redditi medi e su quelli gravati da oneri familiari. A questo ampio intervento strutturale è stata affiancata la revisione, con effetto retroattivo di alcuni parametri degli studi di settore (in particolare il nuovo indice di normalità) finalizzata ad incrementare ulteriormente il prelievo con modalità di assai dubbia legittimità. Il forte aumento del gettito tributario, dovuto anche all'effetto di trascinamento di maggiori entrate 2006 non contabilizzate in bilancio, consentirà di avviare, a partire dalla seconda metà del 2007 una

riduzione dell'IRAP che, pur significativa in assoluto, non scalfisce il primato dell'Italia nella classifica dei Paesi a più elevata tassazione dei redditi societari.

Mentre l'ulteriore incremento dell'imposta personale a partire dal 2007, continuerà ad alimentare e premiare una evasione di massa, diffusa sia nei redditi da lavoro dipendente sia in quelli autonomi, con effetti negativi sul gettito IVA e sulla competitività del sistema.

D'altra parte, immaginare di poter riformare in senso competitivo un sistema fiscale fortemente squilibrato, che ha l'onere di dover finanziare una spesa pubblica pari al 52% del PIL, ed il vincolo di realizzare entro 3 anni il pareggio di bilancio, attraverso l'impiego diffuso di misure a carattere redistributivo, e la moltiplicazione degli oneri amministrativi e contabili, più che velleitario appare un miraggio.

Da questo punto di vista si presenta ancora più interessante il confronto con le recentissime novità fiscali decise dal Parlamento francese; sia perché la Francia ha, come l'Italia, un'elevata spesa pubblica, sia per il loro carattere innovativo, finalizzato ad aumentare il grado di competitività dell'economia francese.

La questione, come vedremo, prima di essere fiscale, evidenzia un approccio culturale radicalmente diverso rispetto alla vicenda tributaria. La Francia è caratterizzata da una pressione fiscale statisticamente più elevata di quella italiana (ma l'economia sommersa ribalta il risultato), ma distribuita in modo molto diverso. La tassazione personale, rideterminata su base familiare

attraverso il meccanismo del quoziente, rende l'imposizione sul reddito la più moderata in Europa. Il contribuente medio francese paga un'imposta sul reddito che è meno della metà di quella assolta dal suo omologo tedesco, il quale a sua volta beneficia di un sistema molto più generoso in termini di carichi di famiglia rispetto a quello italiano.

Le minori entrate dell'imposta sul reddito sono compensate in parte dall'imposta di solidarietà sulla fortuna e soprattutto da un maggior peso degli oneri sociali e, specie rispetto all'Italia, da una molto minore evasione dell'IVA.

In questo quadro, caratterizzato da un'imposizione personale molto moderata, la principale novità è rappresentata dalla riduzione del "bouclier fiscal", letteralmente scudo fiscale al 50%: nessun contribuente, a partire dal prossimo anno, potrà essere sottoposto ad un prelievo personale superiore al 50%. In questa percentuale rientra ben inteso sia l'imposta personale I.R.P.P., sia quella di solidarietà sulla fortuna I.S.F., sia la parte di contribuzione sociale dovuta a titolo di solidarietà. E' stata poi introdotta una deduzione fino a 50.000 euro dell'imposta di solidarietà sulla fortuna, purché l'importo della deduzione sia reinvestito a sostegno delle attività economiche minori.

Come si può capire si tratta di misure ad effetto prevalentemente psicologico, finalizzate alla emersione e alla crescita di maggiori imponibili, mentre è probabile che, con la prossima legge finanziaria, venga adottato un robusto taglio agli oneri sociali, finanziato, come in Germania, da un aumento dell'aliquota ordinaria della T.V.A. (la nostra IVA).



La conclusione che si può trarre dal confronto tra i recenti interventi in campo tributario, in Francia Germania ed Italia, è che il bilancio, sia in termini distributivi, sia sotto il profilo della competitività del sistema, non è certo favorevole all'Italia.

In Germania ed in Francia l'occasione delle misure fiscali adottate per rispettare i vincoli del patto di stabilità, è stata infatti utilizzata per aumentare la competitività fiscale e favorire l'afflusso di capitali al sistema economico.

In Italia non sono state contabilizzate nel bilancio 2006 maggiori entrate certe, a dicembre, per almeno 15 miliardi di euro, con il duplice obiettivo di giustificare la stretta fiscale prevista dalla Finanziaria 2007 e di far emergere un "tesoretto" finalizzato a finanziare ulteriore spesa pubblica.

L'andamento del gettito tributario 2007 (+6% nel primo semestre) evidenzia, come avevamo previsto, una crescita della pressione fiscale superiore a quanto indicato dalla legge Finanziaria 2007, concentrata essenzialmente sul favorevole andamento dell'IVA interna (+5,7%) e, nelle imposte dirette, sul forte aumento del gettito IRE nel settore privato (+7%) (lavoro dipendente ed autonomo) e dell'IRES.

Mentre l'aumento del gettito dell'IVA è sicuramente positivo ed evidenzia l'efficacia delle misure correttive adottate nella seconda metà del 2006, nel settore dei trasferimenti immobiliari e dell'edilizia, per contenere elusione ed evasione; lo stesso non può dirsi per l'aumento delle imposte dirette, in larga prevalenza dovuto ad interventi che poco o nulla hanno a che vedere con la lotta all'evasione.

Le previsioni al ribasso sulla crescita italiana nel 2007 e nel 2008, indicano nella fiscalità, sia per il suo peso complessivo, sia per la sua composizione, il freno tirato che impedisce all'economia italiana di crescere quanto meno ai tassi medi europei.

Ma l'aspetto più allarmante evidenziato dalle politiche fiscali parallele italiane, francesi e tedesche degli ultimi mesi è la perdita di competitività tributaria dell'Italia rispetto ai nostri due principali partners commerciali. Ci si può confortare battezzando l'incremento delle imposte dirette come risultato della lotta all'evasione, come fa il viceministro Visco, sottostimando parallelamente di molte volte gli effetti della revisione della struttura dell'IRE, introdotta con la Finanziaria 2007; o ritenere che il gettito della lotta all'evasione non debba essere valutato, ai fini dell'aumento della pressione fiscale, in quanto dovuto, come sostiene il ministro dell'Economia.

Ipotesi quest'ultima che, in presenza di una dinamica della domanda interna quasi piatta, da molti anni a questa parte, appare quanto meno singolare.

Ma si tratta di aspetti che poco interessano i nostri clienti, francesi o tedeschi, che potrebbero riservarci in futuro qualche sorpresa.

## BIBLIOGRAFIA

Alesina A. (2006), "Coraggio meno spese e non alzate le aliquote", *Il Sole 24 Ore*  
19 luglio

Alesina A., S. Ardagna, R. Perotti, F. Schiantarelli, (2002), "Fiscal Policy, Profits  
and

Investment" *The American Economic Review* June, vol.92, n.3, pp.571-590

Allegra E., M. Forni, M. Grillo, L. Magnani, (2004), "Antitrust Policy and  
National Growth

some evidence from Italy", *Giornale degli Economisti ed Annali di Economia*, 1  
aprile

Banca d'Italia (2006), "La Finanza Pubblica nell'area dell'euro ed in Italia",  
*Bollettino*

*Economico* n. 47, Novembre, pp.54-64.

Basevi G., P. Onofri, A. Tantazzi (2001), "La politica economica degli anni '70"  
in (a cura di)

C. Dadda, *Per l'Economia Italiana*, Il Mulino, pp.33-111

Battagion M.R. (2006), "C'è concorrenza nei mercati italiani", *Economia e  
Politica Industriale*,

n.2, pp.141-157

Cella G., Pica G. (2001) "Inefficiency spillovers in Five OECD Countries: an  
Interindustry

Analysis's", *Economic System Research*", vol XIII, n1, pp 405-416.

Del Monte A, R. Martina (2005), “Politiche della concorrenza e competitività dei settori

produttivi” *L’Industria*, n 4, pp.675-705

Faini R. (2006), “La correzione “pesante” scelta obbligata”, *Il Sole-24 Ore*,

Ottobre

Galli C, F. Giavazzi, (1992), “Tassi di interesse reali e debito pubblico negli anni ’80:

interpretazioni, prospettive, implicazioni per la politica di bilancio”, in (a cura di)

Ente per

gli studi monetari, bancari e finanziari Luigi Einaudi *Le politiche di rientro:*

*problemi*

*macro e microeconomici dell’aggiustamento*, Il Mulino, pp.277-343

Giavazzi F., L. Spaventa, (1989), “Italy: the Real Effects of Inflation and Disinflation”,

*Economic Policy*, n. 8, pp.131-171

Giavazzi F., M.Pagano, (1990) “Can Severe Fiscal Contractions be Expansionary?

Tales of two

small European Countries”, in (a cura di) O.J. Blanchard, S. Fisher, *NBER*

*Macroeconomics Annual*, Cambridge, MA, MIT Press, pp. 75-111

Giavazzi F., T. Jappelli, M. Pagano, (2000), “Searching for non-linear effects of Fiscal Policy:

Evidence from Industrial and Developing Countries”, *European Economic Review*,

Giugno, 44 (7), pp.1259-1289

A. Graziani, (1979) “Introduzione“ a *L’economia italiana dal 1945 ad oggi*“, pp.11-12, Il

Mulino

Napoleoni C. (1976), “Regole e storie del paese di Cuccagna“, *La Repubblica*, 6 giugno

Perotti R. (1999), “Fiscal Policy in Good Times and Bad” *Quarterly Journal of Economics*,

November, 114(4), pp. 1399-1436

Perotti R. (2006) “Rigore, falsi tagli e tasse vere“, *Il Sole - 24 Ore*, 4 Ottobre.

Spaventa L. (1959) “Dualism and Economic Growth”, *Quarterly Review*, Banca Nazionale del Lavoro.

**L'esercizio provvisorio poteva arrestare la macchina del Fisco, che corre sempre più veloce e senza meta**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

Mentre il Direttore dell'Agenzia delle Entrate Romano autocelebra i “successi” nella lotta all'evasione nel corso del 2007, pari a 6 miliardi di euro (+37%) di maggiori entrate, contro i 4 miliardi e 300 milioni incassati nel 2006, con un incremento netto di 1 miliardo e 700 milioni, la dinamica delle entrate correnti nei primi 11 mesi nel 2007 (+10,1%) batte il risultato record del 2006 (+9,9%), con una previsione di maggiori incassi nel 2007, secondo l' Agenzia delle Entrate, pari a oltre 41,300 miliardi di euro contro i circa 36 miliardi di maggior gettito incassati nel 2006.

Il risultato in sé non è sorprendente; “Innovazione e Diritto” aveva evidenziato già all'inizio del 2007, che a seguito degli interventi sulla struttura dell' IRE – IRPEF, e all'applicazione retroattiva ai redditi 2006 della revisione degli studi di settore decisi dalla Finanziaria 2007, la previsione di un incremento del gettito tributario del 4%, contenuta nella legge di bilancio 2007, appariva non solo sottostimata, ma francamente irrealistica.

Ora, se adottassimo la stessa metodologia disinvolta a cui si indulge talvolta dalle parti del Ministero dell'Economia per magnificare i risultati della politica fiscale in tema di contrasto all'evasione e non solo, potremmo sottolineare

che 1 miliardo e 200 milioni di maggiori imposte incassate nel 2007 dalla lotta all'evasione, rispetto ai 41 miliardi e 300 milioni di maggiori entrate totali appaiono ben poca cosa (con questo ritmo per raggiungere l'obiettivo di abbattere l'evasione, stimata dal dott. Romano in 100 miliardi, occorrerebbero 80 anni!). La realtà per fortuna è un po' diversa, perché nei 41 miliardi di maggiori entrate del 2007 deve essere considerato sia l'effetto dell'elevazione del tetto degli studi di settore da 5 a 7,5 milioni di euro e la loro estensione alle società di capitali, decisa nell'ultima Finanziaria firmata da Tremonti, sia l'effetto delle norme antielusive contro la pratica del dividend-washing introdotte sempre da Tremonti a fine 2006, sia l'eliminazione di alcuni punti deboli nel regime IVA sui trasferimenti immobiliari e nella disciplina fiscale dei subappalti in edilizia, decisi nella seconda metà 2006, con i decreti Bersani - Visco. Tutte buone pratiche che hanno ridotto di qualche altro miliardo di euro l'elusione e l'evasione fiscale.

Ma anche con questa doverosa precisazione, il dato più evidente di politica tributaria nel 2007 è che, a fronte di una crescita del PIL monetario stimabile pari al 4%, l'incremento del gettito fiscale sarà superiore di oltre 2 volte e mezzo, sia rispetto alla crescita del PIL sia alle previsioni di bilancio.

Vale forse la pena di ricordare che questo incremento delle entrate, pari a 160 mila miliardi di vecchie lire in 2 anni, rappresenta il risultato di 2 politiche tributarie radicalmente diverse.

Nel 2006 le maggiori entrate, pari a circa 37 miliardi di euro, erano state determinate per almeno un terzo dall'effetto virtuoso sugli imponibili delle

riduzioni fiscali (no tax area e family area) introdotte con il secondo modulo della riforma tributaria nell'IRPEF e dalla deduzione di 8 mila euro a favore dei contribuenti minori nell'IRAP.

Nel 2007 invece, gli oltre 41 miliardi di maggiori entrate rappresentano il risultato non solo di una riforma dell'IRPEF dagli evidenti effetti regressivi, che incide a cascata sulle addizionali locali, ma da una miriade di ulteriori misure fiscali, amministrativo-contabili disseminate all'interno di una produzione normativa finalizzata ad aumentare il gettito, praticamente in tutti i settori, senza alcun riguardo agli effetti indotti.

Il tutto accompagnato da un uso sistematico di ogni possibile strumento di illusione finanziaria, per occultare gli effetti sui contribuenti di una politica tributaria dissennata.

E' alla luce di questi elementi che va letta la notizia che quest'anno la Spagna ha superato l'Italia nella classifica del PIL pro capite.

Un dato in sé non drammatico, perché i differenti metodi di calcolo della produzione industriale, agricola e dell'edilizia e il diverso potere di acquisto delle valute, non fotografano nel dettaglio la realtà di ciascun Paese; ma indicativo di una tendenza di lungo periodo dell'economia italiana a crescere meno dei nostri partners europei, di cui la componente tributaria costituisce un elemento centrale.

Più preoccupante è invece la stima sulla crescita del PIL nel 2008 (+1%), rivista al ribasso sia rispetto alle previsioni del Governo sia a quelle dell'OCSE, formulata dal Centro Studi di Confindustria, tradizionalmente la più filo -



governativa tra le Organizzazioni non Governative. Se infatti il dato grezzo dell'aumento del gettito tributario (+10,1%) nel 2007, reso noto dall'Agenzia delle Entrate, dovesse trovare conferma nella tendenza in atto negli ultimi mesi ad una maggiore dinamica delle imposte dirette (+6,8%) rispetto alle indirette (+5,3), allora la ancor più pessimistica previsione sulla crescita del PIL 2008 (+0,7%) formulata il mese scorso del Centro Studi "Economia Reale" diretto dal collega sen. Baldassarri, apparirebbe purtroppo la più realistica.

Questi dati conducono ad alcune considerazioni conclusive.

Una prima osservazione riguarda le regole che disciplinano il governo della Finanza Pubblica e che sono state disattese sia nella Finanziaria 2007 sia in quella 2008, in corso di approvazione. Non mi riferisco soltanto alla prassi abnorme di aggirare l'art. 72 della Costituzione, trasformando centinaia di articoli in commi di un unico articolo, approvato con il voto di fiducia. Ma al fatto ancora più grave che questo modus operandi espropria di fatto il Parlamento della propria competenza istituzionale in tema di legislazione di entrata e di spesa in violazione dell'art. 81 della Costituzione. A prima vista la questione sembrerebbe strettamente politica e quindi di scarso interesse per i giuristi, ma non è così: la moltiplicazione di microinterventi nelle leggi finanziarie degli ultimi anni è il frutto avvelenato di una riforma costituzionale improvvida che, avendo sottratto al Parlamento l'esercizio della funzione legislativa ordinaria (le residue materie di competenza statale sono infatti tipicamente di legislazione eventuale), vede nella sessione di bilancio l'unica occasione per il Parlamento di evidenziare il proprio

ruolo; con effetti devastanti in presenza di un Governo debole e di una situazione politica a dir poco confusa.

La seconda, attiene al diritto dovere del Parlamento, quando assume le proprie determinazioni in materia di bilancio, di conoscere gli effetti delle proprie decisioni in campo tributario e quindi la radicale incompatibilità non solo giuridica, ma funzionale tra riforme fiscali e leggi finanziarie. La riforma dell'IRE – IRPEF, decisa con la Finanziaria 2007 e stimata valere qualche centinaio di milioni di euro, comporterà a consuntivo maggiori entrate, dirette e indotte vicine agli 8 miliardi: un risultato imbarazzante, specie sotto il profilo distributivo.

La Finanziaria 2008 replica con la riforma dell'imposta sul reddito delle società in cui non mancano effetti apprezzabili in tema di semplificazione per i contribuenti, ma i cui esiti distributivi sono ancor meno chiari di quelli dell'imposta personale riformata l'anno prima.

La terza è che l'assenza di qualsiasi visione unitaria della politica dell'entrata e della spesa, aggrava la posizione personale della maggior parte dei contribuenti, senza determinare alcun effetto positivo non dico sulle politiche di settore, ma neppure sulla domanda aggregata, mentre le riduzioni fiscali decise nella Finanziaria compenseranno solo in parte i maggiori aggravii di imposta dovuti al drenaggio fiscale e alla struttura penalizzante della fiscalità familiare.

In conclusione la soluzione migliore sarebbe stata probabilmente quella di ricorrere all'esercizio provvisorio e di riscrivere la legge finanziaria, tenendo

conto della dinamica reale delle imposte e del mutato scenario economico internazionale.

Ma questa sì, sarebbe stata un'opzione politica.

## BIBLIOGRAFIA

- Alesina A. – Ichino A., *Con tasse più leggere per le donne anche il Fisco guadagna*, in “Il Sole 24 ORE”, 27 mar. 2007 e 15 apr. 2007
- Alesina A. – Ichino A., *Ridurre le tasse alle donne non costerebbe un euro*, in “Il Sole 24 ORE”, 22 mag. 2007
- Amatucci A., *L’ordinamento giuridico della Finanza Pubblica*, Jovene, 2007
- Baldassarri M., *Quel bonus occulto che vale 23 miliardi*, in “Il Sole 24 ORE”, 23 mar. 2007
- Baldini M.- Bosi P., *L’equità in tre riforme*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);
- Bernasconi M. , La Pecorella F. I condoni nel sistema tributario italiano p. 377 in “La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006” a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi Il Mulino 2006
- Bucciarelli R., *Più produttività per crescere*, in “Il Sole 24 ORE”, 27 mar. 2007
- De Mita E., *Interesse fiscale tutela del contribuente*, Giuffré, 2006
- De Mita E., *Sistema iniquo e ai limiti dell’illegittimità*, in “Il Sole 24 ORE”, 20 feb. 2007
- De Mita E., *Fisco familiare, ma non a giorni alterni*, in “Il Sole 24 ORE”, 17 mar. 2007
- De Mita E., *La Carta limita i bonus tributari per le donne*, in “Il Sole 24 ORE”, 22 apr. 2007
- Fassina S. – Palomba G., *Dall’extragetito 2007 una dote di 9,3 miliardi*, in “Il Sole 24 ORE”, 25 mar. 2007

- Fatiguso R., *Meno tasse sulle donne? Primi si, ma rischio costi*, in “Il Sole 24 ORE”, 28 mar. 2007
- Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2003
- Lupi R., *Diritto tributario*, parte generale, Giuffr , 2006
- Lupi R., *Sulle finalit  resta l’equivoco*, in “Il Sole 24 ORE”, 30 apr. 2007
- Manzoni - Vanz, *Il diritto tributario*, Giappichelli, 2007
- Marongiu G., *La produzione di norme tributarie e l’elusione dei principi costituzionali*, in Rivista di diritto tributario n. 9/2006
- Padula S., *Alta pressione su IRES e IRAP*, in “Il Sole 24 ORE”, 30 apr. 2007
- Pellegrino S., *Chi guadagna dalla manovra*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 09.10.2007;
- Perotti R., *La Finanziaria “leggera” e le due anime del Governo*, in *IlSole24Ore*, 04.10. 2007;
- Perrone Capano R., *L’imposizione personale a base piana tra vincoli di progressivit  e di coerenza del sistema*, in “Diritto Tributario e Carta Costituzionale”, ESI, 2007
- Prisco F., *Al sud senza lavoro ai minimi (10,7%)*, in “Il Sole 24 ORE”, 21 dic. 2006
- Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, UTET, 2006
- Vegas G. – G. Vialetti, *Riforma IRAP, una chance per sviluppo e federalismo*, *Il Sole 24 ore*, 15 aprile 2005;
- Visco V., *Perch  dico no alla tassa di genere*, in “Il Sole 24 ORE”, 6 mag. 2007

Zizzo, in *Manuale di diritto tributario (a cura di G. Falsitta) - Parte speciale*, 5<sup>a</sup> ediz., Padova, 2007, pag. 252.

## **Verso il giusto processo tributario**

Convegno - Roma 20 novembre 2007 - ore 14.30 - Aula Magna della Corte di cassazione

*Brevi considerazioni del prof. Andrea Amatucci sul tema*

I giudici delle Commissioni tributarie sono *laici*, in quanto svolgono anche altra attività nella qualità di commercialisti, avvocati (non nel campo tributario e perciò approfondiscono altre materie), dipendenti della pubblica amministrazione (in pensione o in servizio presso uffici diversi da quelli finanziari), ufficiali della Guardia di finanza ed avvocati dello Stato a riposo.

Si riscontra, da una parte, un'evidente difficoltà di molti giudici laici tributari a giudicare secondo obiettività e, dall'altra, una loro provenienza che spesso costituisce un fattore implicito ed inconsapevole per decidere in senso contrario o favorevole all'Amministrazione finanziaria. Così, il giudice laico tributario, se è o era dipendente dell'Amministrazione pubblica, sembra a volte tendere corporativamente a giustificare certe carenze ed inefficienze amministrative; simmetricamente il giudice laico tributario, se è anche professionista, è spesso portato, spontaneamente ed inconsciamente, a privilegiare le eccezioni processuali che trovano il loro *humus* più fertile nell'inefficienza burocratica, recependo a volte nel proprio convincimento lo stato di scontentezza, di insoddisfazione e di mancanza di fiducia verso l'attività

accertativa dell'Amministrazione finanziaria conseguente dalla sua esperienza professionale e di contribuente.

La conoscenza del diritto tributario sostanziale e processuale, infatti, non è prevista come requisito indefettibile per il reclutamento dei giudici laici tributari.

Questi, perciò non operando a tempo pieno, non sono *terzi* ed *indipendenti*, per cui non è garantita la loro imparzialità. Manca così ai giudici laici tributari la *terzietà* e l'imparzialità, in violazione del 2° comma dell'art. 111 Cost., sul *giusto processo*.

Il giudice tributario deve essere “togato”, cioè di ruolo, nominato per concorso pubblico e deve svolgere esclusivamente funzioni giurisdizionali. Solo in tal modo avrà i requisiti della *terzietà* ed *imparzialità*, voluti dall'art. 111 Cost, 2° comma, per garantire il *giusto processo tributario*.

La giurisdizione tributaria, al contrario di quella ordinaria (civile penale) o amministrativa, non è perciò esercitata da magistrati *togati*. Solo il Presidente è un giudice togato, il quale però svolge contemporaneamente, come attività principale, la funzione di giudice civile o penale o amministrativo e pertanto il proprio impegno nelle Commissioni tributarie è marginale. E se è vero che una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari (“laici”), che svolgono anche altre attività, è anche vero che non può essere esercitata *solo* da giudici onorari, tranne il Presidente, come invece previsto nell'attuale sistema



processuale tributario. Le nostre Commissioni tributarie sono perciò solo parzialmente Organi giurisdizionali.

Uno studio comparato delle legislazioni processuali tributarie dei principali Paesi europei, condotto da questa Associazione forense e conclusosi con un Convegno preliminare, che si è svolto nell'Università di Napoli Federico II con la partecipazione di docenti di diritto tributario di quei Paesi ed i cui atti sono pubblicati nella “Rivista di Diritto tributario internazionale” nel 2005, induce a riflettere sulla necessità ed urgenza di portare a compimento tale evoluzione verso il *giusto processo*, affinché il nostro sistema processuale tributario si avvicini a quelli degli altri principali Paesi europei. Il processo tributario, per quanto non rientri tra le materie oggetto di armonizzazione delle legislazioni nazionali dei Paesi aderenti all'Unione Europea, incide indirettamente sui principi contenuti negli articoli 94 e 96 del Trattato, i quali impongono l'eliminazione delle disparità di trattamento fra le normative nazionali, che ostacolano la realizzazione del mercato interno e che falsino le condizioni di concorrenza.

In tale ottica è da segnalare che le legislazioni nazionali dei Paesi europei più avanzati risultano rispettare le condizioni del *giusto processo* voluto anche dalla nostra Costituzione. In Germania, in Francia ed in Spagna i giudici tributari degli Organi giurisdizionali sono tutti togati e solo in Germania nel Tribunale tributario di primo grado sono presenti due giudici laici e tre togati.

La realizzazione del *giusto processo tributario* costituisce perciò anche un obbligo indirettamente posto dall'ordinamento comunitario per garantire ai contribuenti italiani le stesse garanzie processuali riconosciute dagli ordinamenti degli altri Paesi più avanzati di Europa.

Non assumono alcuna rilevanza in proposito, ai fini del perseguimento di un *giusto processo tributario*, le rivendicazioni formali che animano altri progetti di riforma e che si limitano solo a mutare la denominazione degli organi di giustizia tributaria (“Tribunale Tributario” piuttosto che Commissione Tributaria Provinciale e “Corte di Appello Tributaria” invece di Commissione Tributaria Regionale), ad ampliare ulteriormente la loro competenza (estensione alle liti previdenziali) ed ad adeguare le retribuzioni economiche dei giudici laici a quelle dei giudici togati, ferma restando la natura “laica” del giudice tributario. Sarebbe opportuno che la nuova qualifica da attribuire alle attuali Commissioni fosse accolta e le retribuzioni aumentate, a condizioni però che il giudice laico tributario divenisse togato e perciò il processo tributario divenisse *giusto*.

Inoltre i giudici laici sono retribuiti da una delle parti del processo, precisamente dal Ministero dell'economia e delle finanze, e sono assistiti da personale amministrativo, dipendente dallo stesso Ministero.

Dovrebbe essere garantita la *parità delle parti* nel processo tributario in attuazione di un'altra condizione, posta dall'art. 111 Cost., 2° comma, del *giusto processo*.

Pertanto i giudici tributari ed il personale amministrativo, che dovrebbe costituire le cancellerie e non più le segreterie, dovrebbero essere amministrati dal Ministero di Giustizia, istituzionalmente competente e naturalmente deputato alla gestione della giustizia in tutti i suoi settori, non escluso quello tributario.

La riforma della giurisdizione tributaria che si propone si basa, perciò, sulla trasformazione degli attuali giudici laici, che compongono le Commissioni tributarie provinciale e regionale, in magistrati tributari togati, prevedendo, però in analogia con quanto stabilì la legge in via transitoria per i TAR all'atto della loro istituzione, una sessione di concorsi riservata esclusivamente agli attuali componenti delle Commissioni tributarie. Coloro che non superassero tale concorso o non lo sostenessero, potrebbero conservare lo *status* attuale sino al raggiungimento dei limiti di età. Terminata tale fase transitoria, i concorsi diverrebbero aperti a tutti, come lo sono i concorsi di magistratura ordinaria.

Considerato che gran parte delle controversie pendenti sono di modesto ammontare, potrebbe essere prevista l'istituzione di un giudice monocratico cui devolvere tali liti.

Altra condizione del giusto processo, posta dall'art. 111 Cost., 2° comma, è la *ragionevolezza sulla sua durata*, richiesta anche dall'art. 6, primo comma, della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo.

La V<sup>a</sup> sezione della Cassazione risulta allo stato “*oberata*” da un numero sempre maggiore di liti portate alla sua pronuncia per motivi di legittimità, controversie che i precedenti giudici di merito non sono riusciti a sfolire. La

quantità delle controversie pendenti innanzi alla V sezione della Cassazione (alcune decine di migliaia) sempre in crescita, nonostante il notevole ed apprezzabile impegno del Presidente e dei Consiglieri, vanifica il requisito della durata ragionevole che il processo tributario dovrebbe rispettare nel suo complesso, perché, se è vero che i giudizi di merito si esauriscono nell'arco di pochi anni, è altrettanto vero che il tempo medio di attesa per discutere il ricorso in Cassazione è di diversi anni.

Alla luce anche delle esperienze degli altri Paesi europei ed ispirandosi nel contempo alla tendenza generalizzata in altri settori della giustizia di cercare strumenti di deflazione, andrebbe previsto almeno un grado di un procedimento amministrativo obbligatorio e preliminare dinanzi ad una Commissione amministrativa, organo della stessa Amministrazione finanziaria (assorbendo in questo strumento quelli attualmente vigenti dell' "accertamento con adesione", rimesso alla mera facoltà delle parti, e della "conciliazione", che presuppone già l'instaurazione della lite, e del "concordato", stabilito occasionalmente da singole leggi per periodi determinati). Tutto ciò consentirebbe di far giungere al "giusto processo tributario", di natura perciò giurisdizionale innanzi a giudici togati, il minor numero di controversie. Infatti, come risulta dalla relazione dei professori tedesco, francese e spagnolo al Convegno preparatorio di Napoli, il filtro della Commissione amministrativa (di uno o due gradi) riduce enormemente ( del 92.5% in Germania) il numero di ricorsi che pervengono agli Organi giurisdizionali. Il ruolo di filtro della Commissione amministrativa

sfoltirebbe enormemente il numero dei processi pendenti innanzi alla V sezione della Corte di Cassazione.

Infine, è da segnalare che l'esperienza positiva del processo tributario in Cassazione ci insegna, ed in tal senso ci è di conforto, che la specificità della materia tributaria impone che nel processo tributario operino tanto un giudice qualificato ed imparziale, quanto difensori altrettanto qualificati che assistano in giudizio le parti e migliorino quindi la qualità del *contraddittorio*, costituendo quest'ultimo una premessa essenziale per una decisione giusta e l'altra condizione del *giusto processo* richiesta dall'art. 111 Cost., 2° comma. La presenza negli Organi giurisdizionali di primo e secondo grado di un giudice professionalmente qualificato, che a tempo pieno tratti la materia tributaria e ne divenga specialista, è altresì garanzia per la realizzazione di quel *filtro* significativo per le controversie che giungono in Cassazione.

E' auspicabile che questo Convegno contribuisca ad indurre il Ministro di Giustizia a fissare i principi generali del futuro processo tributario e ad affidare ad una Commissione di esperti l'elaborazione di un disegno di legge che li recepisca.

Il progetto proposto, in attuazione dell'art. VI delle disposizioni transitorie e finali della Costituzione, che impone la revisione degli organi speciali di giurisdizione entro cinque anni che è un termine non perentorio, riscuoterebbe umani consensi in tutte le categorie coinvolte nel processo tributario.

Sarebbero infatti di accordo con tale progetto innanzitutto gli attuali giudici laici delle Commissioni tributarie, a cui sarebbe offerta la possibilità, previa prova di idoneità a loro riservata, di divenire giudici togati ed in alternativa restare nello stato attuale però amministrati dal Ministero di Giustizia. Alla cessazione del servizio dei giudici laici non trasformatisi in giudici togati, i posti vacanti verrebbero messi a concorso esterno.

Sarebbe favorevole anche il personale attuale delle segreterie delle Commissioni Tributarie che aspira ad ottenere il passaggio alle dipendenze del Ministero della Giustizia.

La Corte di Cassazione, sez. V, beneficerebbe dell'auspicata notevole riduzione dell'attuale carico di pendenze, riducendo fortemente e gradualmente i tempi decorrenti dalla presentazione del ricorso all'emanazione della relativa sentenza.

L'Amministrazione finanziaria riscuoterebbe i tributi in base a sentenze passate in giudicato più sollecitamente e più giustamente. Il Ministero dell'economia e delle finanze gestirebbe pienamente le future Commissioni amministrative.

Il contribuente non dovrebbe più attendere dieci anni circa per giungere alla conclusione di tutti i gradi del giudizio ed avrebbe le stesse garanzie riconosciute agli altri contribuenti europei.

I difensori attuali abilitati innanzi alle Commissioni tributarie (avvocati, dottori commercialisti ed altre categorie per particolari controversie)

eserciterebbero innanzi alle nuove Commissioni amministrative e continuerebbero ad esercitare innanzi al Tribunale tributario ed alla Corte di Appello tributaria, nuova qualifica delle attuali Commissioni Tributarie. Anche se negli altri Paesi europei e negli altri processi in Italia innanzi agli Organi giurisdizionali, al fine di realizzare in pieno il *giusto processo*, possono difendere solo gli avvocati, questi continuerebbero a godere dell'esclusività di difesa innanzi alla Corte di Cassazione, che è appunto giudice di legittimità.

L'impegno finanziario richiesto sarebbe distribuito negli anni e consisterebbe nel costo delle nuove Commissioni amministrative gestite dal Ministero dell'economia e finanze. Però i suoi componenti potrebbero essere laici e pertanto retribuiti "a gettone" come i giudici onorari, perché quella fase è preliminare al *giusto processo*, innanzi agli organi giurisdizionali e mira a svolgere un ruolo fondamentale di filtro.

L'altra spesa sarebbe costituita dall'assunzione nei ruoli di parte dei giudici togati che compongono le attuali Commissioni tributarie per garantire il giusto processo. Però il ruolo di filtro che svolgerebbe la Commissione amministrativa, come è provato dall'esperienza degli altri Paesi europei più avanzati, provocherebbe gradualmente l'enorme riduzione dell'organico dei giudici togati appartenenti alle attuali Commissioni tributarie. Quindi, superata la fase transitoria, si giungerebbe ad un numero significativo di giudici laici retribuiti a gettone, presenti nelle Commissioni amministrative, e ad un numero

molto limitato di giudici togati, di ruolo, presenti nei Tribunali e nelle Corti di appello tributarie ed in parte anche monocratici per le questioni di valore ridotto.



## BIBLIOGRAFIA

- Camoglio L.PAG., *I modelli di garanzia costituzionale del processo*, in *Riv. Trim.dir.proc.civ.*, 1991, pag. 671-741.
- Boato M., *I principi del “GIUSTO PROCESSO” tra la bicamerale e le nuove iniziative parlamentari*, in *Rassegna Parlamentare*, Luglio/Settembre Anno XLI, Milano, editore.
- Chiavario M., *Processo e garanzia della persona*, II ed., vol. I, *I profili istituzionali di diritto processuale*, Milano, 1982 pag.3 e ss.
- Danielius H., *L'indipendenza e l'imparzialità della giustizia alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, relazione alla Conferenza della Commissione Internazionale dei giuristi*, Strasburgo, 2324, aprile 1992, in *Riv. Intern. diritti uomo*, an. 5(1992) fasc. 2, pag. 443 e 452.
- Della Vedova PAG., *La garanzia del giusto processo nel giudizio avanti la Corte inter-americana dei diritti umani*, in *Riv. Trimestrale dir. e proc.civ.*, 1996, pag.571; Miatti F., *La due process of law quelle traduction francaise? In Revue de droit comparè*, 74, 1997, n.2 pag.103-121; Comoglio
- Esposito V., *L'applicazione pratica dei principi della Conv. Europea dei diritti dell'uomo nel processo penale italiano, relazione svolta all'associazione giuristi italo - tedesca*, Salerno, 1992, in *Arch. Pen.*, fasc. 4, pag. 513 e 538.
- Herman S.N., *The new liberty: the procedural due process rights, ecc.*, in *N.Y. Law rev.*, vol, 59 1984, pag.482

Pajardi, *Osservazioni generali sulla convenzione europea dei diritti dell'uomo, con considerazioni finali e relative alla sua applicazione da parte della giurisprudenza in materia penale, in Conv. Europea diritti dell'uomo nell'applicazione giurisprudenziale in Italia*, 1981, pag. 179.

[13] Pansini G., *Intervento al convegno tenutosi presso l'università di Salerno*, in AA. VV., *Giusto processo*, Milano, 1998, pag. 215 ss.

Pera M., *Giusto processo una questione di cultura*, in *Giustizia italiana*, III Conferenza nazionale dell'avvocatura, Riva del Garda 29 giugno, 2 luglio 2000, pag.10 e ss.

Redish M.H., Marshall L.C., *Adjudicatory independence and value of procedural due process*, in *Yale law journal*, vol.95, 1986 pag.455.

Romano G., e Pellegrini M. G., *I ricorsi alla Commissione ed alla Corte Europea dei diritti dell'uomo*, Milano, 1997, pag. 256

Rotonda R., Novak j., Young J., *Treadise on constitutional law. Substance and procedure*, St.Paul,1986.

Rubun E.L., *Due process and the amministrative State*, in *California law rev.*, vol.72, Vigoriti V., *Garanzie costituzionali del processo civile, due process of law e art. 24 Cost.*, Milano, 1970.

Tizzano A.- Fortunato., *Corte Europea dei diritti dell'uomo (1 gennaio-30 giugno 1994)* in *Foro it. An.* 120 (1995), fasc. 11, pt. 4, pag. 353,370

**La legge finanziaria: un'occasione per rilanciare la centralità del Parlamento nelle scelte di politica tributaria**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

Anche quest'estate il fisco ha tenuto banco; non solo perché è la stagione della dichiarazione dei redditi, accompagnata da versamenti tra i più onerosi, ma anche per il fatto che, con singolare tempistica, mentre l'on. Bossi, con la ruvidezza che lo distingue, incitava i contribuenti allo sciopero fiscale, il Presidente Prodi invocava l'aiuto dei parroci, con l'invito ad incitare dal pulpito i contribuenti ad adempiere senza sconti ai propri doveri fiscali.

Le due vicende, apparentemente agli antipodi, sono legate da un filo conduttore che le accomuna.

Lo sciopero fiscale, la cui inammissibilità non richiede particolari aggettivi, è un'azione politica di disturbo, priva, almeno in Italia, di qualsiasi risvolto pratico. In un sistema tributario che in parte consente, in parte costringe, ed in parte incoraggia un numero molto elevato di contribuenti ad autoridursi le imposte, nessuno ha interesse a mettersi sotto i riflettori del fisco. Da questo punto di vista è illuminante la vicenda dei rimborsi IVA, in seguito alla sentenza della Corte di Giustizia, che ha dichiarato l'incompatibilità con il diritto comunitario del precedente regime di ineducibilità.

Un po' per la modestia delle cifre in gioco, un po' per l'inutile complessità delle procedure di rimborso, ma soprattutto per l'interesse dei contribuenti minori a non porre sotto osservazione la propria posizione fiscale, la somma dei rimborsi, stimata nel 2006 dal Governo pari ad oltre 17 miliardi di euro, difficilmente supererà, a consuntivo, i 4 miliardi.

La singolare sollecitazione all'intervento dei parroci da parte del Presidente del Consiglio, a supporto dell'azione fiscale del governo, evidenzia invece le difficoltà di una politica tributaria che, anche quando adotta misure settoriali razionali e coerenti con gli obiettivi (si pensi al reverse charge in edilizia, all'attrazione nell'imposta di registro della maggior parte dei trasferimenti immobiliari, al conto corrente professionale) di contrasto all'evasione, anziché aggredirne la causa, ossia l'eccesso di imposizione sui redditi medi, si limita ad intervenire su alcuni effetti, in un quadro peraltro di aumento ulteriore dei tributi, con esiti inevitabilmente molto più circoscritti.

Ora, in vista della legge finanziaria, sembra utile evidenziare alcuni elementi chiave per interpretare, anche sotto il profilo istituzionale, le linee di politica tributaria per il 2008.

Il primo elemento su cui occorre riflettere riguarda l'aumento della pressione fiscale nel 2007 e gli effetti di trascinamento, a legislazione invariata, sul prossimo anno.

A tutt'oggi il governo non ha indicato alcun dato disaggregato sull'andamento del gettito tributario, limitandosi ad annunciare che, nei primi

sette mesi del 2007, l'autotassazione è andata bene e le entrate registrano una crescita del 6%, ben superiore a quanto previsto dalla legge finanziaria (+4%).

Ora, sulla base dei dati relativi all'andamento del gettito delle principali imposte nel periodo gennaio - maggio 2007, e del trend degli ultimi anni che ha visto crescere il gettito delle imposte dirette mediamente di più nella seconda metà dell'anno, si può stimare ragionevolmente che a fine anno la pressione fiscale si assesterà su una cifra oscillante tra il 43,2% e il 43,4%, quindi ben oltre le previsioni della legge finanziaria (42,8%). Questa cifra comprende i tributi locali, al netto delle poste compensative che rappresentano altri 6 punti di PIL. Parlare quindi di una pressione fiscale nella media europea è fuorviante, ed i contribuenti ne sono ben consapevoli.

Secondo elemento di riflessione: in assenza di correttivi, l'effetto di alcune misure di contrasto all'evasione richiamate in precedenza, e soprattutto il forte aumento della progressività marginale nell'IRE/IRPEF, determinato sia dal dimezzamento del primo scaglione che dal passaggio delle deduzioni dall'imponibile alle detrazioni d'imposta, in conseguenza del loro carattere decrescente, comporterà un ulteriore incremento dell'elasticità del sistema tributario, con conseguente crescita, anche nel 2008, della pressione fiscale.

La significativa riduzione della previsione di crescita nel 2008 (-0,5%) segnalata dal Centro Studi di Confindustria (+1,3% del PIL contro +1,8% della R.P.P.) evidenzia i rischi per l'economia di una perdurante politica di stress fiscale.

Intervenire sugli scaglioni e sulle detrazioni per sterilizzare gli effetti del drenaggio fiscale, non è quindi un regalo ai contribuenti, ma una semplice misura di buona amministrazione finanziaria; mentre la restituzione del *fiscal drag* degli anni '90, che nessuno rimpiange, serviva solo ad attribuire al sindacato un ruolo in campo tributario del tutto indebito, con evidenti costi aggiuntivi impropri per il sistema.

Terzo punto: l'obiettivo di recuperare competitività all'economia italiana, anche attraverso la revisione del regime impositivo delle società, è un'esigenza condivisa e l'adozione di un modello impositivo simile a quello tedesco che consenta, su basi facoltative, di attrarre anche il reddito delle imprese individuali all'imposizione societaria proporzionale, appare suggestiva.

Ma l'idea si scontra con l'ipotesi di una riforma a costo zero: i vantaggi per le imprese di maggiori dimensioni, che già oggi, in quanto meglio strutturate, pagano meno imposte, sarebbero inevitabilmente coperti da un aggravio del prelievo per quelle minori, il cui carico fiscale spesso supera il 50% del reddito effettivo.

È evidente poi che la maggiore incidenza della progressività sui redditi medi degli italiani, specie quelli con familiari a carico, rispetto al sistema tedesco, pone complessi problemi di coordinamento con l'imposizione personale, per elementari ragioni di eguaglianza distributiva, che non consentono di introdurre misure di questo tipo, che richiedono un approfondito esame parlamentare degli effetti distributivi, con la legge finanziaria.

Quarto elemento di riflessione: dopo le polemiche che hanno accompagnato gli interventi di manutenzione degli studi di settore negli ultimi mesi ed hanno obbligato il governo ad una sostanziale retromarcia, si va facendo strada l'orientamento a rivedere il regime fiscale dei contribuenti minori, attraverso l'introduzione di un'imposta unica, sostitutiva dell'IVA, dell'IRAP e dell'IRE/IRPEF, con obiettivi sia di semplificazione sia di contenimento dell'evasione.

L'ipotesi, che avvicinerebbe il nostro sistema tributario a quello dei Paesi più avanzati, che concentrano la propria attenzione su un numero di contribuenti molto minore, in rapporto alla popolazione, è lodevole ed avrebbe tra le conseguenze positive quella di ridurre di diversi milioni il numero dei contribuenti soggetti agli studi di settore, aumentandone la selettività e l'affidabilità ai fini dell'attività di accertamento. Ma, anche in questo caso, una riforma a costo zero, basata su automatismi, rischia di determinare disparità ben maggiori delle distorsioni (leggi evasione) che vorrebbe contrastare.

La mia convinzione, non di oggi, è che in questo settore o ci si avvicina al modello francese, in cui l'amministrazione partecipa alla definizione del dovuto nel momento della dichiarazione, attraverso la *déclaration contrôlée*, eventualmente riprendendo, per i soli contribuenti minori, esclusi dagli studi di settore, lo schema del concordato preventivo, oppure è meglio non fare nulla.

Alla luce di questi punti, che evidenziano altrettante possibili linee di tendenza, appare evidente la necessità che dalla prossima legge finanziaria venga

escluso qualsiasi intervento sulla struttura dei tributi a carattere ordinamentale; occorre quindi che il Parlamento si riappropri dello specifico ruolo di rilevazione e contemperamento degli interessi, restituendo alla legge tributaria il carattere di norma assistita dal consenso della cittadinanza.

Il medesimo ragionamento può estendersi al rapporto tra politica tributaria e spesa pubblica.

Chi scrive ha sempre tenuta ben ferma la distinzione tra scelte discrezionali, espressione dell'autonomia politica della funzione legislativa, e quindi non sindacabili sotto il profilo della legittimità, e il diverso ruolo istituzionale esercitato dal Governo e dal Parlamento in campo finanziario.

Il controllo della spesa pubblica, ad esempio, anche per la pluralità dei soggetti che coinvolge richiede un'azione di medio periodo attenta e rigorosa ad ogni livello, e dovrà essere affiancata da una riforma della legislazione finanziaria, che non si limiti a riclassificare le spese in base a missioni e programmi, ma sulla scorta delle indicazioni offerte dalla recente riforma francese del bilancio, responsabilizzi i centri di spesa, aumentandone la qualità attraverso la flessibilità.

Sono evidenti, in questa cornice, l'insostituibile ruolo costituzionale del Parlamento e i guasti prodotti dall'appropriazione da parte del Governo di un ruolo che non gli è proprio in campo finanziario. Basti al riguardo segnalare la sistematica sottovalutazione della dinamica delle entrate nell'ultimo anno, che ha contribuito a creare inesistenti "tesoretti" da destinare ad ulteriori aumenti di spesa, sottratti alla legge di bilancio, per evidenziare il carattere assai poco



virtuoso di tale pratica; che mentre non contribuisce certo a migliorare la qualità della spesa, ne aumenta gli oneri per il sistema, marginalizzando ulteriormente il Parlamento, confinato al ruolo di mero esecutore di decisioni assunte altrove, di cui non è neppure messo in condizione di valutare gli effetti distributivi.

## BIBLIOGRAFIA

- AMATUCCI A., voce Autonomia Finanziaria in Enc. Giur. Treccani;
- ANTONINI L., *Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Guerini e Associati, 2005;
- ANTONINI L., Competenze, finanziamento e accountability in ordine alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni dei diritti civili e sociali in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1, 2003;
- ANTONINI L., La prospettiva del federalismo fiscale alla luce del nuovo art. 119 della Costituzione in Osservatorio sul federalismo, giugno, 2002;
- BIAGI F., Alcune considerazioni sull'applicazione all'Italia del modello di federalismo fiscale spagnolo in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1, 2002;
- BIRK D., La ripartizione della sovranità impositiva nello Stato federale "l'esempio della Rep. Federale di Germania", Rel al Convegno sulle ragioni del dir. Tributario in Europa, Bologna, 2003;
- BIZIOLI G., I principi statali di condizionamento condizionano l'efficacia della potestà tributaria regionale. La Corte Costituzionale aggiunge un altro elemento alla definizione del nuovo federalismo fiscale – nota a Corte Costituzionale n. 37/2004 in GiurCost;
- BRANCATI A., *Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni, la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria*, Giurisprudenza Costituzionale, III, 2005;
- CERIANI V., Federalismo, perequazione e tributi in Rass. Trib., 5, 2002;

- DE JOANNA P., L'autonomia finanziaria: un'ipotesi di ricostruzione interpretativa fra diritti di cittadinanza e federalismo possibile in *www.federalismo.it*, 2002;
- DE MARIA R., La normativa "negletta" – Brevi riflessioni sull'inerzia del legislatore e sulla ritrosia della Corte Costituzionale di fronte all'art.119 in *Federalismi*, 15, 2003;
- DE MITA E., La difficile devolution tributaria in *Il Sole 24ore*, 13.01.2002;
- DEL FEDERICO L., Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali in *La finanza locale*, 4, 2003;
- GALLO F., Federalismo fiscale e ripartizione di basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti Locali in *Rass. Trib.*, 6, 2002;
- GALLO F., Quando l'attuazione del federalismo fiscale? in *Rass. Trib.*, 5, 2003;
- GHELO F., Prime osservazioni sull'articolo 119 della Costituzione in *Rass. Trib.*, 2, 2002;
- GIARDA P., le regole del federalismo fiscale nell'art. 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione in *Le Regioni*, 6, 2001;
- GIARDA P., Sull'incompletezza del sistema di federalismo fiscale proposto dalla nuova Costituzione. Ci sono rimedi in *Osservatorio sul federalismo*, gennaio, 2003;
- MORRONE A., Principi di coordinamento e qualità della potestà tributaria de Regioni ed Enti Locali – nota a Corte Costituzionale 37/2004 in *GiurCost*;

MORRONE A., Il regime dei trasferimenti finanziari statali. La Regione come ente di governo e di coordinamento finanziario – nota a Corte Costituzionale n. 49/2004 in *GiurCost*;

PERRONE CAPANO R., Prime riflessioni su autonomia finanziaria e riforme del Titolo V della Cost., in *Riv. Del Dipartimento di Scienze dello Stato, Università degli Studi di Napoli Federico II, Napoli*, 1, 2002;

PERRONE L., La sovranità impositiva fra autonomia e federalismo in *Riv. Dir. Trib.*, 11, 2004;

PINELLI C., Patto di stabilità interno e finanza regionale – nota a Corte Costituzionale n. 36/2004 in *GiurCost*;

VITALETTI G., Sistemi di governo e principi fiscali in *Riv. Dir. Fin Sc. Fin.*, 2, 2003

## **Il Parlamento torna protagonista della sessione di bilancio: ma la degenerazione della Finanziaria appare ormai inarrestabile**

*del prof. Raffaele Perrone Capano*

L'approvazione da parte del Senato della Legge Finanziaria 2008, dopo un ampio confronto parlamentare e senza ricorrere al voto di fiducia, costituisce un'inversione di tendenza di grande rilievo, che non merita di essere liquidata in modo semplicistico, come ha fatto l'ex direttore della Confindustria Cipolletta sul "Sole 24 Ore".

Certo la manovra di bilancio, dopo il voto del Senato, risulta appesantita di oltre 2 miliardi di Euro di nuova spesa; ma l'impianto della Finanziaria resta sostanzialmente quello proposto dal Governo Prodi, che corregge in senso negativo i tendenziali di finanza pubblica per il 2008, con un incremento della spesa di oltre mezzo punto di PIL, finanziato con un ulteriore giro di vite fiscali.

L'idea che il ricorso alla fiducia avrebbe risolto ogni problema, e reso più coerente la manovra, appare, tenuto conto degli attuali equilibri parlamentari, non solo semplicistica ma in qualche misura anche fuorviante.

La Legge Finanziaria, introdotta a partire dal 1978 per rendere più flessibile la manovra di bilancio, vincolata al quadro normativo preesistente, ha subito in 30 anni una serie di trasformazioni, connesse con l'evoluzione del

sistema politico ed istituzionale, che ne hanno trasformato radicalmente la funzione originaria.

L'attuale processo involutivo, che ha attraversato, occorre sottolinearlo, tutta la passata legislatura, è uno dei frutti avvelenati della riforma costituzionale pseudo-federalista del 2001, la quale ha destrutturato lo Stato senza porre neppure le premesse, sul piano finanziario ed istituzionale per favorire un effettivo sviluppo del sistema delle autonomie.

Da un lato la più parte delle nuove competenze legislative, attribuite dalla riforma del Titolo V alle Regioni, sono restate sulla carta, per l'obiettivo impossibile di trasferire al sistema decentrato risorse tributarie per oltre 300 miliardi di Euro, espressive di reale autonomia finanziaria, ed idonee a responsabilizzarne i centri di spesa; un modello quindi che non migliora l'efficienza-efficacia della spesa, ed introduce nuove esternalità negative.

Dall'altro, la sottrazione al Parlamento della potestà legislativa, nelle materie attribuite alla competenza delle Regioni, ha reso la legislazione concorrente una mera funzione nominalistica: il legislatore nazionale non può infatti affiancare alla legislazione regionale, norme generali o di coordinamento, come avviene ad esempio in Germania, e assicurare una rappresentanza adeguata agli interessi unitari non frazionabili.

Situazione abnorme, con esiti particolarmente negativi in campo economico, in cui più evidenti appaiono le esigenze di coordinamento, anche alla luce dei vincoli comunitari.

L'involuzione della Legge Finanziaria non è quindi solo il frutto di politiche pubbliche più o meno criticabili, ma la conseguenza di una involuzione poco meditata del modello istituzionale, che avendo sottratto di fatto al Parlamento l'attività legislativa ordinaria (nelle residue materie di competenza statale la legislazione è ormai solo eventuale) ha concentrato la sopravvivenza stessa della funzione parlamentare nella legislazione di bilancio.

D'altra parte è lo stesso Governo ad aver favorito questa tendenza, concentrando nella Legge Finanziaria tutte quelle iniziative legislative a carattere ordinamentale o rappresentative di micro-interventi, che dovrebbero invece essere prerogativa della legislazione ordinaria. La Legge Finanziaria 2008 è comunque una legge parziale; il Decreto Legge collegato alla Finanziaria (una soluzione anomala inaugurata da Tremonti nel 2005) contiene infatti disposizioni impropriamente sottratte alla legislazione di bilancio, per un importo vicino a quello della Finanziaria (7,5 miliardi di Euro).

Sotto questo profilo la riclassificazione degli interventi per missioni e programmi che caratterizza la Finanziaria 2008, sulla scia della riforma del bilancio attuata in Francia tra il 2002 ed il 2006, ne evidenzia il carattere nominalistico, non essendo affiancata dalla riforma delle procedure che, sole, potrebbero assicurare al bilancio quella flessibilità che costituisce la premessa per un miglioramento della qualità della spesa pubblica.

Dal punto di vista delle novità fiscali, si possono esprimere solo alcune valutazioni di tendenza rinviando al testo definitivo per un'analisi compiuta.

Una prima osservazione riguarda il modo del tutto anomalo con cui sono state contabilizzate le entrate tributarie nel 2007.

Con la trimestrale di cassa del mese di marzo 2007 e poi con il disegno di legge di assestamento di bilancio presentato a luglio, il Governo ha fatto emergere maggiori entrate pari a circa un punto di PIL. Su questo dato, privo di alcun valore giuridico, in assenza dell'approvazione parlamentare avvenuta solo il 2 ottobre, il Governo ha appoggiato il Decreto Legge di luglio e quello di fine settembre di accompagnamento alla Finanziaria, incrementando la spesa di circa un punto di PIL.

In conseguenza di questo modo di procedere a dir poco disinvolto, il saldo di bilancio del 2008 sarà praticamente lo stesso ereditato dall'ultima Finanziaria di Tremonti (sul restyling dei conti operato nel 2006 in conseguenza della nota sentenza della Corte di Giustizia sulla detraibilità dell'IVA sugli autoveicoli è meglio sorvolare), con una pressione fiscale superiore di circa un punto (43,2%-43,3% contro una pressione fiscale del 42,3% nel 2006). L'economia italiana, trainata nel 2007 essenzialmente dalle esportazioni e da alcuni consumi di beni durevoli, alimentati dal credito al consumo ed incentivati fiscalmente, è, a partire dal secondo semestre, in singolare coincidenza con i maggiori versamenti fiscali di luglio-agosto, in frenata. Anche la maggiore dinamica delle imposte dirette nei primi 9 mesi del 2007 (+6,5%) rispetto alle indirette (+5,2%) raffrontata al primo trimestre in cui le imposte indirette (+5,8%) erano cresciute più di quelle dirette



(+5,3%) costituisce una spia di questa tendenza al rallentamento dell'economia, a cui la componente fiscale ha dato un contributo di rilievo.

Sul piano strettamente fiscale, senza contare le misure di incentivazione a carattere tributario, sparse lungo tutto il testo della Legge Finanziaria, si possono contare oltre 300 nuove norme o modifiche di precedenti disposizioni.

Misure, beninteso, che non riguardano micro-interventi settoriali, ma incidono profondamente sul sistema impositivo d'impresa, perché investono sia l'IRES, sia l'IRAP, sia il particolare regime tributario previsto per i contribuenti marginali e minimi.

Certo l'approvazione parlamentare di questo caleidoscopio di disposizioni fiscali, anche per le misure correttive introdotte, rappresenta un evidente passo avanti rispetto a quanto avvenuto l'anno precedente con la riforma dell'imposta personale, divenuta legge senza che il Parlamento l'abbia potuta esaminare neppure in Commissione.

Ma la natura stessa e la complessità delle leggi tributarie rendono, a mio parere, la sessione di bilancio e la Legge Finanziaria strumenti inadeguati per introdurre riforme nell'ordinamento tributario.

Si tratta infatti, non solo e non tanto, di assicurare la coerenza tecnica delle singole disposizioni che introducono nuovi istituti fiscali, o ne modificano la disciplina preesistente, ma di garantire chiarezza e trasparenza degli effetti distributivi delle nuove disposizioni tributarie introdotte nel sistema impositivo; e

qui il confronto parlamentare non può essere condizionato nei ristretti termini della sessione di bilancio.

Sotto questo profilo appare evidente il limite della riforma dell'IRES (riduzione dell'aliquota di 5,5 punti percentuali), che affianca a tale diminuzione una serie di interventi sui limiti alla deducibilità degli interessi passivi e sul regime degli ammortamenti, che incideranno in modo differenziato sulle imprese, a seconda del livello di indebitamento o di quello degli investimenti: in misura comunque non trasparente, e con un aggravio sicuro per quelle minori.

Certo la nuova IRES elimina le inutili complicazioni della “capitalizzazione sottile”, ma l'idea che, per incentivare la capitalizzazione del sistema produttivo, la strada migliore sia quella di aggravare i costi fiscali delle imprese sottocapitalizzate appare quanto meno singolare.

Anche il nuovo regime opzionale per i contribuenti marginali e minimi, per l'analisi del quale bisognerà attendere il testo definitivo, sembra allo stato poco più che un'ottima idea in cerca di una sistemazione giuridica meno improbabile ed evanescente; altrimenti costituirà la premessa per un futuro condono.

In definitiva la linea di politica tributaria per il 2008 appare in continuità non solo con quella dell'anno che sta per concludersi, ma riprende gli indirizzi di fondo di quella attuata nella seconda metà degli anni '90.

Purtroppo le condizioni imposte dalla competizione internazionale sono molto diverse rispetto agli anni '90, e non si aumenta certo la competitività del

sistema con tassi di crescita del prelievo pari a circa il doppio rispetto all'aumento del PIL, nel settore del lavoro dipendente privato, o addirittura multipli, per i redditi d'impresa e l'IRAP.

L'uso sapiente degli strumenti di illusione finanziaria per mascherare gli effetti di interventi, motivati da obiettivi condivisibili di contrasto all'evasione, ma che hanno effetti generalizzati innanzitutto a carico dei contribuenti corretti, può fuorviare nel breve periodo qualche osservatore distratto o compiacente; ma i dati sull'andamento del gettito tributario, pubblicati periodicamente dal MEF, parlano al riguardo da soli.

Anche le riduzioni fiscali (riduzione ICI prima casa, detrazione affitti, bonus incapienti) non si sottraggono a riserve, sia perché finanziate in gran parte con interventi che limitano i costi deducibili, con l'effetto fiscale dell'aumento del costo dell'energia, e con il drenaggio fiscale, sia per l'assenza di un disegno coerente di alleggerimento delle imposte in sintonia con il principio di capacità contributiva.

L'intervento pasticciato sull'ICI, motivato dall'obiettivo di dare una copertura di principio alla indeducibilità delle imposte locali da quelle erariali sul reddito, che avrebbe senso in uno stato federale, è in realtà in evidente contrasto con l'articolo 119 della Costituzione che tiene conto della diversa capacità fiscale per abitante dei territori; in un sistema che, lo ha ribadito proprio in questi giorni la Corte Costituzionale, si fonda sul principio dell'autonomia delle Regioni, ma non

è uno Stato Federale. In ogni caso l'effetto di alleggerimento per le famiglie sarà minore rispetto all'incremento delle imposte connesso con il drenaggio fiscale.

Quanto alle misure a favore degli incapienti, contenuta nel Decreto Legge di accompagnamento della Finanziaria, l'idea, è senz'altro ottima, ed infatti l'opposizione ha votato a favore del suo raddoppio! Ma in un sistema caratterizzato da irregolarità di massa, qualsiasi modello che adotti schemi di imposta negativa, non risolve i problemi di disagio sociale e premia inevitabilmente alcuni milioni di furbi. Il reale disagio delle famiglie povere è il risultato di situazioni complesse, che non possono essere ignorate, o risolte con una mancia che vale meno di 300.000 lire; ma nella logica di una sussidiarietà conclamata a parole ed ignorata nei fatti, quei mezzi potrebbero essere assai meglio impiegati assegnando allo scopo risorse vincolate ai Comuni, e incentivando il terzo settore.

In conclusione, anche nel 2008, la pressione fiscale continuerà a crescere di qualche decimo di punto, sia perché la Finanziaria sottostima anche quest'anno la dinamica delle entrate, sia perché le conseguenze del rallentamento dell'economia si ripercuoteranno soprattutto sul gettito del 2009; ed in quel caso, purtroppo, si potrà parlare realmente di "effetto Visco".

## BIBLIOGRAFIA

Albanese L., *Il principio di sussidiarietà orizzontale: autonomia sociale e compiti pubblici*, in Dir. Pubbl., 2002, p. 51

Alesina A. – Ichino A., *Con tasse più leggere per le donne anche il Fisco guadagna*, in “Il Sole 24 ORE”, 27 mar. 2007 e 15 apr. 2007

Alesina A. – Ichino A., *Ridurre le tasse alle donne non costerebbe un euro*, in “Il Sole 24 ORE”, 22 mag. 2007

Antonini L. , *La sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia*, Milano, 2005, p. 25.

Baldini M.- Bosi P., *L'equità in tre riforme*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bernasconi M. , La Pecorella F. I condoni nel sistema tributario italiano p. 377 in “La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006” a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi Il Mulino 2006

Bovi M., *Evasione e Sommerso nella contabilità nazionale sta in “La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006” pag. 241 Il Mulino 2006*

Boeri T.-Guiso L., *Ma è possibile tagliare le tasse?*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info); ;

Convenevole R.- Pisani S., *Quello che gli studi di settore non dicono*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bovi M., *La pressione fiscale a carico degli “onesti”*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Bovi M., *Quelle tasse occulte che favoriscono l'evasione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Declich C.- Polin V., *Individuo e famiglia: quale fisco?*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/2007, p. 149 ss.;

De Vincenti C.- Paladini R., *Quel singolare quoziente di famiglia*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Del Boca D., *Perchè il figlio resta unico*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Di Nicola F. , L'evasione della società di capitali. Analisi sugli esiti di un campione di verifica tributaria, p. 351 sta in “La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006”

Faini-Giannini-GROS-PISAURO-KOSTORIS-“I conti a rischio” Il Mulino 2007

Fazzini E., *Attività economica e imposizione fiscale*, CEDAM, Padova, 2004.

Gallo F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Atti del Convegno di Studi “I nuovi studi di settore”*, in *Il fisco*, 2000, p. 39 ss.

Gallo F Le ragioni del fisco – Il mulino 2007

Giannini S. , Guerra R.C. Il sistema fiscale a un anno delle elezioni, i segnali di cambiamento e problemi aperti pag. 27 sta in “La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2007” a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi Il Mulino 2007.

Guerra M.C.- Giannini S., *Famiglie e imprese nella manovra finanziaria 2008*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Guerra M.C.- Zanardi A., *Ma il contrasto di interessi non è la soluzione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Lupi R., *Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2007, p. 1649;

Lupi R., *I concetti strutturali del giudizio di fatto riferiti all'evasione fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2007, p. 1775;

Marchese C., *Una scommessa contro l'evasione*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Mazzillo L., *Vincoli e modelli europei nell'azione di contrasto all'evasione dell'IVA* p. 321 sta in "La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2006"

Palomba G., *La lotta all'evasione aiuta a far ricco il fisco*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Palomba G., *Quanto è redistributiva la finanziaria 2008? poco*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Pedone A., *Evasori e tartassati: i nodi della politica tributaria italiana*, Il Mulino, 1979;

Pellegrino S., *Chi guadagna dalla manovra*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Perrone Capano R., *Illusionismo finanziario e crisi della democrazia parlamentare tra aumento della spesa pubblica, crescita dissimulata delle imposte e relativi tesoretti virtuali*, in *Innovazione e Diritto*, n.6/2007

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

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

Perrone Capano R., *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rassegna tributaria*, n.4/2006, pag. 123 e ss.

Perrone Capano R., *La frammentazione della sessione di bilancio elude la Costituzione e non è a somma zero: al tax push che incrementa la spesa si affianca, infatti, il tax pull che deprime il PIL*, in *Innovazione e Diritto (Newsletter)*, n.15/2007

Perrone Capano R., *Competitività e fisco nei recenti interventi di riforma in Francia, Germania ed Italia*, in *Innovazione e Diritto (Newsletter)*, n.10/2007

Perrone Capano R., *L'illusione di contrastare l'evasione prescindendo dalla realtà economica e dal diritto produce effetti destabilizzanti sul sistema tributario*, in *Innovazione e Diritto (Newsletter)*, n.9/2007

Perrone Capano R., *Obiettivi e tendenze della politica fiscale alla luce dei dati del gettito delle imposte nel primo trimestre 2007*, in *Innovazione e Diritto (Newsletter)*, n.7/2007

Perrone Capano R., *I numeri per capire la finanziaria, tra crescita delle imposte, declino del diritto tributario e perdita di competitività del sistema*, in *Innovazione e Diritto (Newsletter)*, n.2/2007

Pisani S., *Aritmetica della finanza pubblica*, in [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info);

Pisauro G. *I conti pubblici nel 2006: il miglioramento inatteso* pag. 9 sta in “*La Finanza Pubblica Italiana Rapporto 2007*” a cura di M.C. Guerra e A. Zanardi.

Pitten Velloso A., *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 10/2007, p. 873;



Santoro A. , Evasione e studi di settore. Quali risultati? Quali prospettive? Pag.

297 sta in “La Finanza Pubblica Italiana 2006” a cura di M.C. Guerra e A.

Zanardi Il Mulino 2006

Tremonti G., *La fiera delle tasse*, Il Mulino, 1991, p. 159





UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA