



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The study begins with an analysis of the financial crises that hit Italy in 1992 and 2012. Both show a fiscal problem. In 92 the budget deficit highlights the under-utilization of taxation, a tax system in 2012, non-competitive, poorly distributed, stressed by tax increases in bail, feeding a downward spiral out of control. The analysis shows then the ratio of the income tax reform of 2007 and the recession of 2008. The excess of marginal progressivity focused on low and middle income penalizes work and income with expenses dependents; fiscal drag depresses domestic demand and feeds the stagnation of the economy. The study then examines critically the policies to combat evasion, used as an excuse for continuing increases in taxes, emphasizing the ineffectiveness and the depressive effects on the economy. The relationship between institutional crisis eclipse of constitutional principles and degeneration of the state tax, is the key to a critical reading of the draft tax reform of the government, which stabilizes an unfair and inefficient tax system. The research concludes with a critical analysis of the legal aspects of IRPEF which proposes a radical reform of IRAP and incompatible with the protection of competition, which highlights the urgent need to overcome.

SOMMARIO: 1. 1992 /2012. Venti anni dopo: due crisi a confronto – 2. I primi tentativi di riforma del sistema tributario: profili istituzionali e riforma delle imposte – 3. La crisi fiscale nel 2008 anticipa la recessione: i riflessi nel Mezzogiorno – 4. L'aumento a grandine delle imposte e una politica di contrasto all'evasione poco meditata alimentano la spirale recessiva – 5. Crisi fiscale ed eclissi dei principi costituzionali – 6. I limiti intrinseci che condizionano la giurisprudenza costituzionale nel settore delle imposte – 7. La crisi dello stato fiscale tra spinte alla stabilizzazione ed esigenze di riforma: il ruolo ambiguo della delega fiscale – 8. L'Irpef e la sua crisi : l'eclissi dei valori giuridici – 9. L'Irap, vecchie e nuove questioni in tema di competitività economica e di compatibilità giuridica – 10. Conclusioni

1. 1992/2012. Venti anni dopo: due crisi a confronto

Venti anni or sono nel corso di un'estate caratterizzata da una instabilità finanziaria non dissimile da quella che gli italiani hanno vissuto con ansia crescente negli ultimi mesi, caldi non solo sotto il profilo meteorologico, si consumava la liquidazione di un sistema di alleanze, di interessi e di relazioni politiche ed economico sociali che aveva permeato di sé

per oltre quarant'anni la vita della Repubblica, accompagnandone sia la crescita tumultuosa nei primi decenni, sia il successivo rallentamento e il declino.

Tuttavia se lasciamo da parte questa coincidenza stagionale, le due fasi di instabilità finanziaria, presentano caratteristiche profondamente diverse, anche per il mutato contesto europeo ed internazionale, salvo per un punto: in entrambe, a vent'anni di distanza il nodo principale tuttora irrisolto è sempre costituito dalla politica tributaria.

La crisi monetaria del 1992 affondava le proprie basi economiche in un disavanzo strutturale della finanza pubblica che aveva preso avvio dalle politiche consociative degli anni 70, e si era consolidato nel decennio successivo nonostante i tentativi di porvi un freno, in seguito all'aggravarsi delle contraddizioni interne al modello istituzionale, sempre più sbilanciato sul versante partitico. Una condizione non più sostenibile alla luce della svolta imposta dei nuovi equilibri che si andavano definendo in Europa dopo la caduta del muro di Berlino; nei quali l'accelerazione del processo d'integrazione europea era funzionale all'obiettivo della Germania di riunificare il Paese non solo in termini politici.

Da questo angolo visuale gli impegni assunti dall'Italia, la cui base giuridica era rappresentata dal Trattato di Maastricht, che aveva dato avvio al processo di transizione dalla CEE all'Unione Europea, vanno interpretati innanzitutto come lo strumento che la parte più avveduta della classe dirigente nazionale non solo politica, aveva individuato sul finire degli anni 80 quale vincolo esterno per spezzare il cerchio dell'avvitamento del debito pubblico. Il comune denominatore che aveva caratterizzato i Governi che si erano succeduti alla guida del Paese in quella lunga fase politica, minandone non solo la competitività, ma le basi stesse della nostra democrazia.

Le origini della crisi istituzionale di cui solo oggi cogliamo fino in fondo la profondità, che si sostanzia nel eclissi del modello di rappresentanza basato sulla centralità del Parlamento e nella sua sostituzione con un'aggregazione di interessi di cui il Governo tecnico presieduto dal senatore Monti rappresenta il crocevia, mette in rilievo un vero e proprio cortocircuito tra esigenze di governabilità e rappresentanza democratica degli interessi. Una crisi profonda, politica ed istituzionale che evoca, tenuto conto delle diverse realtà storiche, l'altrettanto grave instabilità che aveva condotto novant'anni or sono all'eclissi dello Stato liberale.

La crisi monetaria del 1992 e la susseguente svalutazione della lira aveva avuto, è bene rammentarlo, rilevanti condizionamenti esterni ma origini, radici ed effetti essenzialmente

interni, che hanno accompagnato le vicende dell'Italia lungo l'arco dell'intero ventennio successivo, marcandole in modo profondo.

L'instabilità attuale, che in conseguenza dei limiti istitutivi e delle anomalie nella gestione dell'euro, in assenza di una politica economica e monetaria comune all'area della moneta unica, condiziona l'intera Unione Europea, nasce in un contesto economico ed internazionale radicalmente diverso. Le vicende finanziarie degli ultimi 18 mesi hanno messo in evidenza che l'Italia, nonostante il cambio di Governo, anzi proprio per il continuismo di cui è portatore, resta ai margini dell'Europa e non sembra in grado di poter contribuire a correggerne le dinamiche.

I principali nodi che ne minano lo sviluppo e riducono le capacità di influenza dell'Italia nelle decisioni politiche al livello europeo, non fanno parte dell'agenda del Governo e restano dunque irrisolti. Una condizione di debolezza sul piano internazionale risalente, che ha tratto ulteriore alimento da una crisi istituzionale e politica che si trascina ormai, con sfumature diverse, da molti lustri.

Anche la crescita delle esportazioni (a settembre 2010 hanno raggiunto il livello pre crisi del 2008) che indica un sistema economico competitivo, tutt'altro che in declino, nonostante l'accentuata concorrenza internazionale, può contribuire a modificare solo marginalmente questo quadro d'insieme perché si inserisce in un sistema Paese ripiegato su se stesso.

L'economia italiana infatti è tuttora condizionata da una gestione delle politiche pubbliche strutturalmente statalista, poco attenta alla crescita, che ha caratterizzato sia i governi di centro sinistra sia di centro-destra nel corso dell'ultimo decennio. Ha scambiato nel 2009 l'effetto di freno (temporaneo) sull'aumento del tasso di disoccupazione determinato dall'estensione degli ammortizzatori sociali, con una politica per lo sviluppo, capace come per miracolo di rimettere in corsa l'Italia, impegnata a recuperare il 6,4% del Pil perso fra il 2008 e il 2009.

Il quadro purtroppo ben diverso, è stato condizionato da una gestione delle politiche pubbliche improvvida che, dopo avere soffocato la ripresa del 2010 con una politica tributaria miope, sempre più inutilmente aggressiva nei confronti delle famiglie, con l'unico evidente obiettivo di finanziare il federalismo fiscale, anziché estendere e consolidare la crescita a tutta l'Italia, è oggi il principale fattore scatenante di una recessione provocata da errori ripetuti e grossolani nella gestione della politica di bilancio, a partire da quella tributaria.

La crisi del debito pubblico è esplosa all'inizio dell'estate 2011. Tuttavia l'eco del brontolii premonitori si era già avvertito nel corso della seconda parte del 2010 per le difficoltà del debito pubblico degli Stati Uniti e per una ripresa dell'economia in Italia troppo debole, sostenuta soltanto dalla capacità del nostro sistema di imprese, soprattutto medie, di recuperare spazi oltre confine nonostante le diseconomie interne (infrastrutture, sostegno delle imprese all'estero, costo dell'energia, burocrazia soffocante, costo del danaro, fisco sempre più oneroso e senza regola) che condizionano in misura ormai insopportabile l'economia italiana.

Una crisi determinata dall'imprevidenza con cui il governo Berlusconi - Tremonti ha affrontato il 2010, senza tenere conto che la ripresa aveva riguardato una stretta minoranza della popolazione italiana, che un 10° degli italiani erano ancora in piena recessione (Campania), che nell'Italia centrale il dato migliore era un+, 09%, mentre nelle altre regioni del Mezzogiorno la crescita del Pil era al livello di errore statistico tra zero e 0,2%.

Una politica di bilancio che anziché riportare rapidamente il disavanzo entro limiti fisiologici tali da garantire la solvibilità del nostro debito sovrano, rilanciando lo sviluppo di cui la seconda parte della 2009 aveva indicato le premesse, ha preteso di farlo con una stretta fiscale insensata, finalizzata a ridurre il disavanzo, ma anche a garantire in partenza un trasferimento il più generoso possibile di risorse dallo Stato alle regioni più ricche, il vero obiettivo sottotraccia del Ministro dell'economia impegnato dall'inizio della legislatura a giocare a Monopoli con il federalismo fiscale.. Una politica tributaria semplicemente incompatibile con le condizioni della larga maggioranza delle famiglie italiane, appena uscite dalla recessione, che ha ulteriormente aggravato la crisi della domanda interna, con conseguenze inevitabili sulla dinamica del Pil cresciuto nel 2011 del +0,4%.

Un esito è bene dirlo prevedibilissimo perché già la stretta fiscale del Governo Prodi-Visco nella seconda metà del 2007 aveva provocato nel 2008 una recessione che non aveva avuto paragoni in nessun altro Paese europeo. Il 2011 è la cronaca di un'Italia senza Governo e di una crisi finanziaria scoppiata nelle mani del Ministro che più aveva contribuito a farci precipitare l'Italia dentro. Il decreto del luglio 2011 ha evidenziato quanto il ministro Tremonti fosse lontano dalla realtà; mentre il decreto di agosto con le sue strette prevalentemente fiscali inevitabili, e una politica di bilancio e una legge di stabilità improvvisata per il 2012, ha ulteriormente aggravato i problemi, aprendo la strada al Governo Monti.

Una situazione critica di partenza di cui certo il nuovo Governo non è responsabile. Tuttavia, come vedremo, il Governo Monti ha assunto nella politica di bilancio una linea in sostanziale continuità con il predecessore, che ha soltanto contribuito ad accentuare ulteriormente, con una politica tributaria priva di equilibrio, scollegata dalla realtà e fuori misura, i cui effetti fin dall'insediamento, non è parso in grado di dominare.

Uno stato di precarietà e di incertezza in cui la perdita di controllo della politica monetaria da parte degli Stati aderenti all'euro, in assenza di una politica monetaria europea, rischia di trasformarsi in una trappola mortale soprattutto per un Paese ad elevato debito pubblico quale è l'Italia.

Da un lato l'instabilità monetaria tende a ribaltarsi inesorabilmente sulla politica di bilancio, per gli aumentati oneri del servizio del debito pubblico; obbligando i governi ad adottare politiche fiscali restrittive a prescindere dal contesto economico di riferimento. Dall'altro una politica tributaria onerosa, soprattutto se condizionata da vincoli esterni che spingono ad adottare misure finalizzate a massimizzare il gettito, trascurando i riflessi distributivi ed economici, può trasformarsi facilmente in una politica di stress fiscale continuo, che introduce nuovi elementi di instabilità ed espone l'economia al rischio di un avvitamento recessivo. È proprio quello che si è verificato in Italia nel corso dell'ultimo anno in cui alla continua richiesta di nuovo gettito da parte del sistema tributario, ha fatto da contraltare l'avvio di una spirale recessiva, senza senso innanzitutto dal punto di vista dell'equilibrio del bilancio dello Stato che si voleva migliorare, spegnendo per molti anni ogni prospettiva di crescita. Con riflessi particolarmente negativi sulla fascia più anziana della forza lavoro.

Una condizione caratterizzata da molteplici criticità di cui il meno che si possa dire è che vi è stata scarsa consapevolezza non soltanto da parte del Governo, che la rende appunto inidonea ad assicurare un tasso di crescita dell'economia tale da garantire nel medio periodo la stabilità del nostro debito pubblico. E le due questioni, è bene dirlo non sono affatto sinonimi. Viene quindi in rilievo il ruolo centrale che in questo contesto assume la politica tributaria; la cui inadeguatezza, incredibilmente sottovalutata negli aspetti contenutistici dai principali osservatori economici non soltanto nelle fasi di rallentamento del ciclo, ci riporta inesorabilmente alla crisi del 1992.

In quella lontana estate il motivo scatenante che aveva costretto il Governo italiano a prendere atto di non essere più nelle condizioni di mantenere il tasso di cambio della lira nell'ambito della ristretta banda di oscillazione fissata dagli accordi europei, con conseguente

svalutazione della moneta,, era stato determinato da un tasso di inflazione interno, da un livello dei tassi di interesse e da un deficit di bilancio più elevati, rispetto agli altri partner europei, accompagnato da un calo della produttività nel settore manifatturiero, alimentato almeno in parte proprio da questi fattori. Un quadro generale incompatibile con il sistema di cambi flessibili all'interno di una banda di oscillazione particolarmente stretta a cui era legata la lira, che aveva reso l'Italia facile bersaglio della speculazione finanziaria.

Vi era poi un ulteriore motivo strutturale, ancora più profondo che investiva direttamente attraverso gli squilibri della finanza pubblica l'intero sistema economico. Dalla fine degli anni 70 i diversi Governi che si erano succeduti alla guida della Repubblica avevano moltiplicato, per ragioni di consenso sociale, di sopravvivenza del sistema partitico e dell'insieme degli interessi economici, sindacali, burocratici, politici, ed amministrativi che ruotavano intorno ad esso, la spesa pubblica.

Sempre per le medesime ragioni di consenso una quota via via crescente veniva finanziata facendo ricorso all'indebitamento, mentre il sistema fiscale non era stato chiamato ad alcuno sforzo aggiuntivo per finanziare l'incremento della spesa. Una situazione quest'ultima caratterizzata da diffuse corresponsabilità partitiche e da un elevato tasso di ambiguità nei rapporti tra le istituzioni, che aveva svolto un ruolo determinante nella trasformazione di una grave crisi fiscale in una ancor più pericolosa crisi istituzionale.

In buona sostanza lo svuotamento del ruolo del Parlamento in un settore in cui la separazione tra il potere di spendere da quello di imporre i tributi, rappresenta uno degli architravi intorno a cui si è sviluppato nel corso di due secoli lo Stato democratico moderno, avrebbe messo in luce un ulteriore elemento degenerativo della crisi italiana.

D'altra parte vale la pena di ricordare che questo modello di Stato sociale, basato sulla redistribuzione di risorse prese a prestito era accompagnato da un diffuso consenso, perché lo Stato per finanziarsi facilmente e senza limitazioni quantitative, anziché aumentare le imposte, assicurava ai sottoscrittori dei titoli del debito pubblico elevati tassi di interesse. In definitiva il modello garantiva una duplice redistribuzione del reddito attraverso i trasferimenti diretti e i servizi offerti dallo Stato sociale a un numero crescente di cittadini e i generosi tassi di interesse corrisposti ai risparmiatori.

Di qui una serie di conseguenze negative sia sulla crescita dello stock di debito pubblico passato negli anni 80 dal 55% al 105% del Pil; sia sugli oneri crescenti del servizio del debito, che andavano ad incrementare ulteriormente di anno in anno la spesa corrente. Una bomba ad orologeria di cui i Governi degli anni 80 avevano la consapevolezza, ma i cui

correttivi nonostante una congiuntura economica a lungo favorevole si erano dimostrati insufficienti. E intanto il 1992 si avvicinava inesorabile.

Anche la crisi finanziaria di quell'estate aveva avuto origini prevalentemente tributarie, ma come vedremo si distingueva da quella attuale per molteplici aspetti che la rendevano meno grave. È bensì vero che l'intreccio tra l'inadeguatezza del modello istituzionale e la fragilità del sistema dei partiti, continuamente in bilico tra coalizioni di governo deboli e diffuse tentazioni consociative, aveva edificato negli anni 80 un modello di welfare finanziato essenzialmente sul debito e quindi caratterizzato dall'assenza di basi idonee a garantirne sia la stabilità sia specialmente la possibilità di autoriforma.

Tuttavia l'incapacità manifestata all'epoca dal sistema tributario a finanziare i continui incrementi della spesa pubblica, più che indicare una accentuata condizione di stress fiscale, che privava la politica tributaria di ogni margine di manovra, né metteva piuttosto in luce gli squilibri strutturali, interni alle diverse imposte. Limiti che avevano trovato un ammortizzatore anomalo ed un particolare punto di equilibrio assecondato dalla politica, in una evasione ed elusione fiscale tanto diffuse da essere percepite come un fenomeno di massa, ma di cui tuttora si conosce ben poco, specie nei profili distributivi.

Un dato quest'ultimo che non deve affatto sorprendere perché le modifiche legislative in materia tributaria che hanno caratterizzato gli ultimi 10 anni sono state praticamente senza eccezioni, prive di qualsiasi riferimento al sistema tributario, limitandosi ad interventi di aggiustamento delle singole imposte; perdendo di vista che un ordinamento tributario che funzioni correttamente è un sistema di vasi comunicanti il cui punto di equilibrio è il risultato di una continua attività di coordinamento fra la struttura ordinamentale delle varie imposte e i loro effetti reali sul terreno applicativo.

Non fa eccezione da questo punto di vista la legge 80 /2003 di delega al Governo per la riforma del sistema tributario dello Stato; in quel progetto in effetti una visione del rapporto tra le singole imposte era presente, tanto vero che era prevista la graduale abrogazione dell'Irap, e un più stretto coordinamento tra le imposte sulla produzione e sul reddito. Ma proprio questo profilo riformatore è mancato nella parziale attuazione di quella legge; abbandonata pure dal centrodestra che in questa legislatura ha preferito giocare la partita tutta politica del federalismo fiscale.

L'elemento comune agli interventi parziali che hanno interessato l'ordinamento tributario nell'arco degli ultimi vent'anni è sicuramente rappresentato dal tentativo di contenere entro limiti fisiologici l'evasione fiscale.

In genere gli studi che si occupano di evasione in Italia tendono a sottolineare la forte incidenza dell'evasione nell' imposta sul valore aggiunto, tuttavia non ne offrono alcuna spiegazione convincente. Certo il numero molto maggiore di partite Iva che caratterizza l'Italia rispetto agli altri paesi avanzati offre una qualche spiegazione del fenomeno.. Ma si tratta di una spiegazione parziale comunque insoddisfacente, perché la differenza fra il gettito teorico dell'Iva e i dati di contabilità nazionale evidenziano un problema di evasione che non riguarda, all'evidenza, soltanto le attività rese a consumatori finali. Vi è una forte evasione all'Iva anche nella produzione di beni e servizi, che pone in luce uno stretto collegamento con il sistema di imposte dirette e con le modalità di riscossione che le caratterizzano.

Un'interdipendenza, occorre sottolinearlo del tutto ignorata sia dall'amministratore finanziaria sia dalla legislatore, alla continua ricerca di strumenti più o meno automatici per contenere i comportamenti elusivi, e l'evasione; di qui la proliferazione di interventi parziali in cui, con una singolare inversione del nesso di causalità, l'attenzione del legislatore è rivolta a correggere gli effetti, piuttosto che intervenire sulle cause che alimentano l'evasione.

Nel settore delle piccole imprese, nelle quali è opportuno ricordarlo, lavorano i due terzi dei lavoratori dipendenti del settore privato (12,5 milioni su 17,5) la pratica della corresponsione di una quota del salario fuoribusta, costituisce una prassi generalizzata, favorita dal peso esorbitante degli oneri contributivi e soprattutto da quello dell'Irpef sui redditi da lavoro dipendente e dalla riscossione alla fonte a carico delle imprese. Al riguardo vale la pena di ricordare che il vantaggio è tale che all'imprenditore conviene ancora versare una quota di retribuzione al nero, finanziandola dal proprio reddito netto. (Dal reddito d'impresa dopo il pagamento delle imposte) È di tutta evidenza che questo modello per la sua diffusione incide in parte anche sulle imprese medie sia in termini di evasione sia di produttività.

Questo spiega perché, nonostante le apparenti perdite di competitività, legate a una minore produttività, evidentemente soltanto statistica, le esportazioni italiane siano cresciute negli ultimi anni con la stessa dinamica di quelle tedesche. In particolare nei primi 11 mesi del 2011 le esportazioni sono aumentate in Italia del 12,6% oltre un punto in più della corrispondente crescita delle esportazioni tedesche (11,3%) Un dato che deve fare riflettere perché mette in luce la ragione non dichiarata, ma assai concreta, che aveva spinto in quello stesso periodo il Cancelliere tedesco a chiedere all'Italia senza tanti complimenti di mettere in atto una politica di austerità.

Serve anche a capire da un lato che l'evasione in Italia è strutturale, alimentata essenzialmente dalle particolari caratteristiche del sistema impositivo, stratificate nell'arco di un quarantennio; dall'altro che l'evasione diffusa che interessa il lavoro dipendente e le attività autonome minori, si comporta ed è analizzata come un fenomeno di evasione; ma nella sostanza rappresenta una redistribuzione di reddito tra i fattori, orientata dal mercato. Il che equivale a dire che senza una modifica profonda degli assetti strutturali delle imposte sul reddito, sulla produzione e sulle vendite, a partire dai profili distributivi particolarmente regressivi, perseguita con continuità, gradualità, equilibrio, rispetto dei principi giuridici da parte dello Stato, qualsiasi politica di contrasto all'evasione potrà tutt'al più frenare la crescita economica, ma non sarà in grado di ricondurla all'interno di limiti fisiologici.

Questi dati di fatto evidenziano i crescenti limiti strutturali dell'ordinamento tributario che le riforme parziali e contraddittorie degli ultimi 15 anni hanno solo in parte corretto, ma più spesso contribuito ad aggravare con un continuo affievolimento delle garanzie, di dubbia efficacia rispetto all'evasione organizzata, dagli effetti vessatori per la vasta platea dei contribuenti minori.

Se da un lato infatti è sembrato risolversi il problema del gettito, nel senso che il sistema tributario vigente è ormai in grado di garantire una delle più elevate pressioni fiscali al mondo, con una serie di primati nel campo delle imposte sui redditi a carico delle persone e delle imprese, che peraltro ne rappresenta a mio parere uno dei maggiori limiti; dall'altro i profili di efficienza economica, di equità orizzontale, di tutela dei diritti dei cittadini, sono ben al di sotto degli standard minimi di accettabilità che caratterizzano le economie avanzate rette da sistemi a base democratica. Una condizione che dovrebbe far riflettere sugli effetti perversi per il sistema Italia prodotti dall'alleanza in campo tributario tra destra confindustriale e sinistra fiscale, passata indenne per decenni attraverso maggioranze e governi di diverso segno politico.

A ben vedere da questa tendenza non si discostano neppure gli ultimi sette anni nei quali le linee guida della politica tributaria italiana impostate da Visco tra il 2006 e il 2007, sono state successivamente consolidate da Tremonti e proseguite dal governo Monti; nel quale non a caso la responsabilità della politica tributaria è affidata a un dirigente della Banca d'Italia che aveva affiancato Visco come esperto tributario durante il governo Prodi.

In realtà negli ultimi anni non sono mancate proposte per una decisa correzione degli indirizzi della politica tributaria; tra i tanti si può ricordare l'iniziativa del segretario della Cisl Bonanni che aveva proposto di finanziare un taglio deciso dell'Irpef attraverso l'aumento di

alcuni punti dell'Iva; in ogni caso una proposta tutt'altro che estemporanea visto che sul tema la Cisl aveva organizzato l'ultimo Congresso nazionale.

Al riguardo si può solo aggiungere che se l'Italia, che ha molto più risorse sottoutilizzate della Germania, avesse avviato una politica tributaria di questo tipo, oggi l'economia italiana correrebbe ad una velocità maggiore di quella tedesca che nel 2008 ha riformato il fisco secondo questo indirizzo, spostando 35 miliardi di euro degli oneri sociali a carico dei lavoratori e dall'imposta sui redditi delle società di capitali, all'Iva passata il 1 gennaio 2008 dal 16% al 19%

2. Primi tentativi di riforma del sistema tributario: aspetti istituzionali e riforma delle imposte

L'intreccio tra le istituzioni e la politica tributaria che ha caratterizzato negativamente l'Italia nell'ultimo quarto di secolo si riflette come detto sui profili strutturali delle principali imposte, considerate unicamente quali strumenti idonei ad assicurare ciascuna un gettito crescente, senza alcun coordinamento tra i diversi tributi che somigliasse vagamente a una politica tributaria, esaltandone inevitabilmente le criticità.

Una condizione strutturale, è bene dirlo che si pone in contrasto con l'articolo 53 secondo comma della Costituzione nella parte in cui il richiamo al sistema tributario, con riferimento al principio di progressività, evidenzia una caratteristica peculiare della capacità contributiva, che deve necessariamente orientare il legislatore nella scelta dei criteri di riparto. L'esigenza non solo che ogni imposta si riferisca ad un presupposto espressivo di un'effettiva capacità contributiva, ma che il legislatore, nel caratterizzare le diverse imposte che costituiscono il sistema tributario, sia orientato da una visione sistematica, il cui testuale richiamo nel secondo comma dell'articolo 53, risponde all'esigenza costituzionalmente garantita di assicurare nel campo della fiscalità il rispetto del principio di eguaglianza.

In definitiva l'elasticità che è insita in ogni norma finanziaria, ed è effetto dell'ampio margine di apprezzamento che caratterizza le scelte del legislatore tributario, non può tuttavia superare i confini stabiliti dal principio di ragionevolezza. D'altra parte, come vedremo, l'assenza di coordinamento tra i diversi interventi in campo tributario, che ha caratterizzato l'alluvione di disposizioni fiscali assunte dai Governi che si sono succeduti negli ultimi due anni, ha precipitato il Paese in una recessione essenzialmente di origine tributaria, che ha tratto alimento proprio dal fatto che l'insieme delle misure fiscali adottate per decreto-legge, erano state assunte al di fuori di qualsiasi visione di sistema, sottratte per di più, attraverso la decretazione d'urgenza al controllo del Parlamento.

Un vero e proprio vulnus istituzionale le cui conseguenze negative si protrarranno nel tempo, ben oltre la naturale scadenza del Governo Monti.

Come è ovvio, quest'ultimo aspetto costituisce il punto di arrivo attuale di un lungo, spesso accidentato percorso di riforma caratterizzato da interventi privi di coerenza sistematica, quando non addirittura palesemente contraddittori, che hanno investito i diversi aspetti del sistema tributario negli ultimi 20 anni e ne hanno mutato radicalmente le coordinate di riferimento, rispetto al modello introdotto con la riforma tributaria del 1972/1973.

Una riforma è bene ricordarlo caratterizzata sotto il profilo ideologico e priva di gradualismo tipici di quella stagione politica, che non ha certo giovato al suo successo e che ha posto le basi su cui si sarebbe innestata la crisi fiscale dell'inizio degli anni 90. Confermano questa opinione gli interventi della Corte costituzionale sul cumulo dei redditi nel 1976 e soprattutto quello del 1980 sulla illegittimità della discriminazione qualitativa dei redditi nel ILOR, che evidenziano due elementi di criticità nell'imposizione dei redditi carichi di significato, tuttora non risolti negli effetti, che hanno segnato profondamente l'evoluzione (ma forse sarebbe meglio parlare di involuzione) del sistema tributario fino ai giorni nostri.

Basta ricordare per tutti il difficile impatto dell'introduzione dell'Iva, su un ordinamento tributario rivoluzionato dalle fondamenta nell'imposizione dei redditi, in quegli stessi anni. Un elemento di fragilità debolezza che è passato indenne attraverso le continue modifiche che hanno accompagnato l'ordinamento tributario dai Testi unici del 1986 alla riforma Visco del 1997 e del 2007; fa in parte eccezione la legge 80 del 2003, la cui attuazione molto parziale, non è riuscita ad innescare un percorso innovativo fondato su basi solide.

Una serie di contraddizioni non risolte, che hanno caratterizzato il sistema tributario fino alla crisi fiscale del 1992, che gli interventi di riforma parziali degli anni 2000 hanno lasciato insoluti. Sotto questo profilo la recessione di origine fiscale, indotta da aumenti di imposte grandine nella seconda metà del 2011, rappresenta l'inevitabile punto di arrivo di una politica tributaria senza qualità, nella quale spicca l'assenza delle coordinate giuridiche di riferimento.

In controtendenza rispetto a quell'orientamento vale forse la pena di ricordare il ruolo intelligente e tecnicamente ineccepibile di consulenza del Governo e di tutela degli interessi dell'impresa, svolto dall' Assonime nella predisposizione dei decreti delegati in seguito alla riforma del 1971. Se il mondo delle imprese trasse vantaggi indubbi da quella riforma, lo si dovette all'abile gioco delle parti tra Visentini, che aveva presieduto nell'ultima fase la

Commissione tecnica sulla riforma tributaria, ed era appena entrato in Parlamento, e l'Assonime di De Gennaro e Cecamore che ne curò gli interessi, contribuendo a realizzare un modello di tassazione delle imprese vantaggioso, scritto in buon italiano, tecnicamente ineccepibile sotto il profilo giuridico.

Se si confronta quella lontana stagione con le più recenti proposte dell'Assonime in tema di imposta patrimoniale alla francese (ma dal gettito doppio, 9 miliardi contro 4,5 !) che ignorano semplicemente ogni collegamento con le imposte sui redditi, il cui scopo ultimo sembra essere stato quello di tirare sul punto la volata alla Cgil, in una logica consociativa di altri tempi, si può forse trovare una spiegazione agli effetti di misure fiscali per decine di miliardi di euro decise a casaccio nel corso del 2011 in successione da Tremonti e da Monti con l'obiettivo di anticipare il pareggio di bilancio al 2013.

L'unico risultato tangibile di questa politica tributaria improvvisata e priva di equilibrio è stato quello di precipitare l'Italia in una spirale recessiva caratterizzata da una continua accelerazione; una recessione senza ragione di cui finalmente il Governo sembra prendere atto, ma come se fosse qualcosa che discenda dagli astri, del tutto imprevedibile, le cui conseguenze vengono raccontate agli italiani, anziché rappresentare l'effetto diretto della propria gestione improvvisata della finanza pubblica.

Una gestione che anziché avviare il riequilibrio, stabilizzandola ne ha aggravato gli squilibri di fondo, alimentando oltretutto anche una spirale inflazionistica, che non può non aggravare ulteriormente le croniche difficoltà della nostra domanda interna. (Che tradotto in buon italiano significa disagi crescenti per milioni di famiglie)

È quasi superfluo sottolineare le profonde differenze di contesto che avevano caratterizzato l'instabilità finanziaria del 1992 e quella odierna. Tuttavia vi è un filo conduttore comune che lega la crisi fiscale del 1992 e quella dei giorni nostri, e che trae origine proprio nei limiti della riforma tributaria del 1971 a cui ho fatto riferimento in precedenza. Quel modello che pure avuto meriti indubbi nella realizzazione anche in Italia di uno schema di sistema tributario moderno, basato sull'imposizione personale e progressiva, sull'estensione della contabilità fiscale anche alle attività minori e sulla diffusione generalizzata dei meccanismi di ritenuta alla fonte, si fondava su tre assunti che ne avrebbero nel tempo minato lo sviluppo.

Il primo assunto ruotava intorno all'idea che l'abbandono dell'imposta di ricchezza mobile e la sua sostituzione con un'imposta unica sul reddito personale e progressiva avrebbe come per incanto reso il nostro sistema di imposizione più moderno e funzionale sia

sotto il profilo dell'equità verticale, sia dell'efficienza economica; in buona sostanza più conforme al dato costituzionale. Insomma l'idea che bastasse darsi un sistema fiscale alla svedese per trasformare l'Italia in una Svezia mediterranea.

Il secondo come detto è quello della discriminazione qualitativa dei redditi e consiste nell'idea del tutto priva di ragionevolezza che la tassazione dei redditi da lavoro possa essere discriminata in funzione della fonte di produzione. In buona sostanza che a parità di reddito, in un'imposta progressiva, i redditi da lavoro dipendente possano essere sottoposti a un regime fiscale più favorevole rispetto agli altri redditi da lavoro autonomo o da impresa individuale; e che questo risultato non venga realizzato attraverso l'impiego di deduzioni ragionevolmente diversificate in funzione dei diversi tipi di reddito, e dei relativi costi di produzione ma mediante l'assoggettamento degli altri redditi a ulteriori forme di imposizione ad effetto equivalente rispetto ad un'addizionale al reddito. (Quale era appunto l'ILOR)

Questa impostazione classista della fiscalità, pretesa dalla sinistra sindacale con forti collegamenti nel sistema dei partiti, ma che faceva comodo anche alle grandi imprese, che ottenevano altri vantaggi a carico della finanza pubblica, ovviamente contrastante con il basilare principio costituzionale di eguaglianza, aveva trovato il suo sbocco naturale nella riforma tributaria del 1972.

La tesi sottintesa a questa scelta, che nelle aree in cui il reddito fiscale è determinato in base alla dichiarazione del titolare e non è sottoposto a modelli di ritenuta alla fonte, sia più facile evadere il fisco, non era evidentemente priva di fondamento. Ma la soluzione adottata, tendente ad aumentare il prelievo per le categorie di contribuenti che presentavano dal punto di vista statistico maggiore propensione ad evadere, aveva posto in luce una cultura tributaria sostanzialmente autoritaria, con diffusi profili di arbitrarietà e irragionevolezza. Una linea di tendenza che in oltre quarant'anni, non ha mai abbandonato del tutto la politica tributaria, ed ha contribuito ad alimentare nel tempo una diffusa evasione.

Se si esamina senza pregiudizi la politica tributaria italiana della seconda metà degli anni 90, guidata da Vincenzo Visco, si deve riconoscere che il lavoro di riforma dell'amministrazione finanziaria e dell'attività di accertamento svolto in quegli anni, ha rappresentato una svolta positiva, per qualche verso epocale; che ha consentito all'Italia attraverso il forte incremento del gettito di riequilibrare la finanza pubblica e di aderire all'euro. Mentre lo Statuto dei diritti del contribuente, definendo in termini legislativi una serie di limiti alla discrezionalità del legislatore e di garanzie nei rapporti con il fisco a tutela

dei diritti di cittadinanza in campo tributario, ha costituito un importante punto di equilibrio; nelle cui scelte non è un caso il Parlamento aveva giocato un ruolo determinante. Ma in quella vicenda di civiltà giuridica il Governo era rappresentato dal sottosegretario alle finanze on. Marongiu, una autorevole collega professore di diritto tributario a Genova, al cui impegno lo Statuto è indissolubilmente legato.

Più discutibili anche se caratterizzate da una apprezzabile visione d'insieme che più avanti sarebbe venuta meno, alcune scelte distributive: dalla riforma dell'Irpef che manteneva il regime del doppio binario tra i redditi da lavoro dipendente e tutti gli altri, ma riduceva al contempo il peso dell'Irpef sull'insieme dei redditi; tuttavia aumentando la progressività marginale per i redditi minori, riducendola significativamente per quelli più elevati (l'aliquota massima scese da 55% al 45%); all'introduzione dell'Irap, che all'epoca aveva un impatto minore rispetto ad oggi sulla competitività delle imprese e consentiva di assicurare alle regioni un gettito elevato con un'aliquota relativamente moderata; all'introduzione dell'accertamento con adesione che ha svolto un ruolo significativo nella definizione degli accertamenti e nella riduzione del contenzioso. Completava questo disegno l'introduzione di un doppio regime di tassazione dei redditi d'impresa (la dual income tax), sul modello diffuso in alcuni paesi del Nord Europa, che aveva lo scopo di facilitare la ricapitalizzazione delle imprese attraverso un regime di detassazione vantaggioso. (Specie per quelle medio grandi) degli utili reinvestiti.

Un disegno sufficientemente razionale, politicamente abile perché attento agli interessi dell'establishment e a quelli delle maggiori imprese, che aveva consentito nell'arco di pochi anni di realizzare un robusto avanzo primario, aprendo la strada all'adesione dell'Italia al processo di avvio della moneta unica (euro). Purtroppo il quadro complessivo risultante era meno semplice perché il riequilibrio della finanza pubblica si era realizzato in quegli anni essenzialmente su due pilastri: la forte riduzione dei tassi di interesse sul debito pubblico determinato dall'avvio dell'euro e un altrettanto significativo incremento della pressione tributaria concentrato essenzialmente sulle imposte sui redditi, non accompagnato da un riduzione della spesa pubblica di dimensioni analoghe.

Un equilibrio quindi temporaneo che non avrebbe retto ad una fase del ciclo meno favorevole quale quella che ha dato avvio al nuovo secolo, nel quale la forte crescita della pressione tributaria ha rappresentato una delle principali componenti del rallentamento della crescita in Italia durante l'intero arco dell'ultimo decennio. (Nel quale è opportuno ricordare

che l'ultima presenza di Visco alla guida della politica fiscale del governo Prodi, si discosta talmente da quella degli anni 90 da apparire quasi il risultato di un'omonimia)

In questi anni recenti che poi sono quelli dell'euro, la questione fiscale non è apparsa appieno nel suo ruolo determinante di freno alla crescita innanzitutto perché la forte svalutazione dell'euro rispetto al dollaro nei primi anni 2000 ha in parte mascherato i problemi di competitività dell'economia italiana nel passaggio dalla lira all'euro.

L'impossibilità di utilizzare la svalutazione della moneta come elemento di sostegno alle esportazioni, che aveva caratterizzato il trentennio precedente aveva condotto all'inizio degli anni 2000 ad un rapido deterioramento della competitività, con riflessi crescenti sulla quota delle esportazioni italiane, in calo in valore e soprattutto in quantità. La reazione del sistema delle imprese è stata in genere sottovalutata dagli osservatori che hanno la tendenza a concentrare l'attenzione sulla produttività. Un dato la cui attendibilità in Italia è inversamente proporzionale alle dimensioni delle imprese; un problema reale nelle grandi e in parte nelle medie imprese, molto meno significativo in quelle minori in cui si concentrano oltre i due terzi dei dipendenti dell'industria nel settore privato.

Questa minore attendibilità dei dati sulla produttività in Italia rispetto ai paesi concorrenti deriva dal fatto che quest'ultima non consente comparazioni realmente attendibili perché ovviamente non considera la quota di produzione non osservata; un elemento che non riguarda solo le imprese più piccole e l'economia irregolare, ma per il principio dei vasi comunicanti, estende i suoi effetti anche a quelle maggiori con le quali intrattengono rapporti economici: un fattore a mio avviso tutt'altro che irrilevante di cui nessuno parla, che ha riflessi evidenti anche sul funzionamento del sistema tributario.

Eppure si tratta di una questione centrale per analizzare l'evoluzione dell'economia italiana negli ultimi anni e il ruolo svolto in questo contesto dalla fiscalità. Da un lato la ripresa delle esportazioni in un quadro di rapido apprezzamento dell'euro rispetto al dollaro (rispetto ai minimi in pochi anni l'euro si è rivalutato di circa il 70%) indicava una ristrutturazione profonda delle imprese esportatrici con forti recuperi di competitività, spinte anche dalle croniche difficoltà della domanda interna a cercare nuovi sbocchi per le proprie merci. Dall'altro proprio il rallentamento della domanda, a partire dal 2007, evidenziava gli effetti negativi di un aumento della pressione tributaria, concentrata nell'arco di soli due anni, prevalentemente sui redditi e per di più caratterizzata sotto il profilo distributivo da una pluralità di fattori distorsivi e da evidenti elementi di regressività.

A ben vedere la mancata analisi delle dinamiche del gettito tributario a cavallo tra il 2006 e il 2008, le quali è bene dirlo erano state tutt'altro che casuali, traendo origine nelle manovre fiscali discrezionali del 2005 e del 2007, ha rappresentato una evidente lacuna ai fini della conoscenza dello stato del nostro modello di finanza pubblica; una situazione tanto più criticabile in quanto sul punto a mio avviso il sistema politico ha volutamente fatto finta di non vedere e ha voluto non capire, per non essere costretto a mettere in discussione interessi ed equilibri consolidati.

Al riguardo basta ricordare che a dicembre 2008 il centro studi della Confindustria prevedeva, dopo l'esplosione nell'autunno della crisi dei mutui sub prime negli Stati Uniti, un tasso di crescita in Italia intorno allo 0%, sostanzialmente analogo a quanto si registrava nello stesso periodo in Germania e in Francia. Il 1 marzo 2009 l'Istat comunicava un dato radicalmente diverso; il calo registrato del Pil nel 2008 era stato dell'1,3% (0,9% del centro-nord, 1,6% nel Mezzogiorno).

Che il governo di centro-destra insediatosi in seguito alle elezioni anticipate, nell'estate del 2008, avesse capito ben poco non solo di quel che stava accadendo in quei mesi nell'economia americana, ma degli effetti sull'economia italiana della politica tributaria del governo Prodi nei due anni precedenti, lo si rileva dal Dpef 2008/2013 presentato al luglio dal nuovo Ministro dell'economia Tremonti.

Con quel documento, probabilmente senza averne neppure una piena consapevolezza, il Pdl abbandonava qualsiasi prospettiva di riprendere il sentiero della riforma tributaria avviato nel 2003 e interrotto nel 2006 in seguito alle elezioni di quell'anno e puntava sul consolidamento del fisco riformato nel 2007 da Visco e Padoa-Schioppa, per dare avvio in tempi ristretti al federalismo fiscale. Una decisione non meno improvvisata ed ancora più negativa della stessa riforma fiscale del 2007, inserita nella legge finanziaria di quell'anno ed approvata frettolosamente senza un minimo di riflessione e confronto parlamentare.

Un intervento di riforma parziale, completamente avulso dal sistema, dagli effetti economici e distributivi imprevedibili, che avrebbe condizionato profondamente l'evoluzione dell'economia italiana nel corso della recessione e oltre; creando le premesse per la nuova più grave crisi finanziaria, in cui stiamo annaspando oggi, assieme ad economie incomparabilmente più deboli della nostra.

3. La crisi fiscale nel 2008 anticipa la recessione: i riflessi nel Mezzogiorno

Un elemento emerge con chiarezza dai dati della recessione del 2008 e ne evidenzia l'origine interna, di natura tributaria: il calo del Pil molto più accentuato nelle regioni del

Mezzogiorno rispetto al resto d'Italia. Poiché come è noto le esportazioni contribuiscono al Pil delle regioni meridionali per meno della metà della media nazionale, appaiono evidenti le ragioni interne del crollo del Pil in quell'area. (E che di crollo si possa parlare legittimamente basta ricordare il dato della regione più rappresentativa per popolazione e sviluppo la Campania, -2,8%)

Questi effetti trovano un puntuale riscontro nella forte penalizzazione che la riforma dell'Irpef aveva determinato a partire dal 2008 per tutti i redditi da lavoro, con un picco per quelli minori, da lavoro dipendente con familiari a carico: il che spiega una maggiore concentrazione dell'effetto fisco nelle regioni del Mezzogiorno caratterizzate da un livello di sviluppo e da un reddito significativamente inferiore alla media nazionale, accompagnato da un tasso di disoccupazione particolarmente elevato. Mentre il taglio del cuneo fiscale, attraverso l'abbattimento di una parte del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap, aveva concentrato i benefici (temporanei) in prevalenza nel ragioni del Nord e del Centro.

La sottovalutazione delle conseguenze economiche di misure fiscali discrezionali è un dato che ha caratterizzato in Italia soprattutto gli anni più recenti ed ha camminato in parallelo con l'eclissi del diritto tributario e con la crisi istituzionale che ha il proprio epicentro in quella dell'istituto parlamentare, e ne rappresenta indirettamente una spia. La crisi della funzione parlamentare, è bene dirlo ha ben poco a che vedere con la legge elettorale, che se mai ha soltanto accentuato il problema, nel quale convivono senza aver trovato un punto di equilibrio accettabile, le contrapposte esigenze di governabilità e di rappresentanza degli interessi diffusi.

Da un lato la iper complessità che caratterizza le moderne società avanzate, la velocità di comunicazione indotta dalla diffusione delle nuove tecnologie informatiche, la mondializzazione dei processi di produzione e di scambio, legittima l'esigenza del Governo di veder attuato rapidamente il proprio indirizzo politico. Un elemento di debolezza nevralgico negli assetti istituzionali definiti dalla Costituzione del 1948 che la precarietà degli equilibri politici che ha caratterizzato la Repubblica per decenni, non ha consentito di correggere, per linee interne al sistema; al contrario ne ha condizionato negativamente, l'evoluzione fino all'inevitabile capolinea rappresentato dalla crisi fiscale ed istituzionale del 1992.

Dall'altro, la confusa riforma costituzionale del titolo V°, con una ripartizione della funzione legislativa tra Stato e regioni più consona a uno stato confederale a carattere continentale, che a un Paese di dimensioni modeste quale l'Italia, caratterizzato per di più da

forti differenze territoriali, ed inserito in un processo di aggregazione sovranazionale in itinere, ha determinato l'eclissi della funzione parlamentare per una perdita di funzioni, insensata da ogni punto di vista, se si prescinde dagli interessi del potere.

Una condizione quest'ultima che il modello di governo delineato dalla Costituzione, caratterizzato dalla centralità del Parlamento non è stato in grado di assorbire. Una perdita di funzioni che non poteva non ripercuotersi negativamente anche sugli assetti politici ed istituzionali, a partire dalla rappresentanza degli interessi diffusi, intorno ai quali si è andata dipanando con alterne vicende, nell'arco di 150 anni la nostra storia nazionale. Una realtà articolata, complessa, caratterizzata da differenziazioni non solo economiche profonde, proprie di una civiltà e di una storia millenaria, che costituisce la peculiarità e la ricchezza della nostra comunità, piuttosto che un suo limite.

Di qui l'illusione di pensare di poter risolvere i problemi strutturali del nostro paese degradando la rappresentanza dei diversi interessi ed il loro contemperamento, ad una banale operazione di decentramento dell'potere di spendere (la spesa sub statale rappresenterà al termine del processo di decentramento oltre il 60% del totale), senza alcuna considerazione ai profili di efficienza della spesa, che ha alimentato una moltiplicazione dei localismi priva di qualsiasi elemento di raccordo unitario. La società italiana costituisce una realtà multiforme che per crescere e svilupparsi in modo armonico, in un'economia sempre più competitiva ha evidenziato un'esigenza di articolazioni plurali praticamente in ogni settore della vita economico sociale.

Un decentramento caratterizzato da ampi margini di flessibilità che tuttavia, per non determinare un incremento insopportabile dei costi, deve essere necessariamente garantito da una rinnovata statualità, con funzioni predefinite di coordinamento delle politiche di settore e di contenimento delle spese. Esigenze che solo una cattiva politica in crisi di valori, ha potuto confondere con lo statalismo conservatore di destra e di sinistra imperante e con una moltiplicazione dei localismi che ha preso il posto di partiti ormai privi di identità.

Una politica che ha governato l'Italia negli ultimi vent'anni senza neppure porsi il problema di quel che stava avvenendo intorno a noi nel mondo dell'economia globalizzata e per riflesso anche in Italia. Da questo punto di vista non è un caso che al rallentamento dell'economia italiana negli ultimi 10 anni abbia corrisposto una crisi istituzionale profonda di cui si è detto. In questa crisi la perdita di identità e di rappresentanza del Mezzogiorno costituisce una spia e una chiave di lettura ignorata, su cui occorrerebbe riflettere con più attenzione per comprendere cosa sta accadendo all'Italia nel suo complesso.

Il Mezzogiorno è un osservatorio interessante innanzitutto sotto il profilo istituzionale, perché al suo abbandono da parte della politica nazionale negli ultimi 15 anni, ha fatto da contraltare un'oscillazione del corpo elettorale del Mezzogiorno in cerca di rappresentanza, le cui scelte sono state determinanti per tutte le maggioranze parlamentari che si sono costituite nello stesso periodo: il che rappresenta in termini politici un vero e proprio ossimoro.

Intendiamoci per come conosco la complessa, difficile, realtà del Mezzogiorno, tuttavia tanto diversa dalla società meridionale di solo 20 o trent'anni or sono, l'idea che nella nostra periferia dell'Europa si chieda ancora assistenzialismo è tanto diffusa nel resto d'Italia quanto lontana dalla realtà, da apparire caricaturale. Lo statalismo, la cui principale declinazione nel Mezzogiorno è rappresentata dal clientelismo alimentato dalla politica, come antidoto alla mancanza di prospettive di sviluppo, non corrisponde ad alcuna tipicità territoriale: è soltanto il risultato di una politica nazionale scadente e si manifesta con tipicità diverse in tutt'Italia.

L'aspetto paradossale è che lo statalismo ha condotto all'eclissi delle politiche nazionali di settore, con il risultato che la crisi è alimentata nell'essenziale da politiche pubbliche inidonee a temperare all'interno di schemi unitari, condizioni ed esigenze profondamente diverse. Al riguardo basta ricordare per tutti la crisi del tessuto di piccole e piccolissime imprese, in particolare nel Nord est, che vivono in filiera con le imprese medie e che sono sempre più strette da una fiscalità sempre più onerosa, ormai fuori controllo (l'ultima indagine di Union Camere ha evidenziato che la pressione fiscale sulle imprese medio piccole è cresciuta tra il 2010 e il 2012 di otto punti: dal 48,3% al 56,1%), che favorisce, complice l'Irap, l'importazione di componentistica e beni intermedi dall'Asia, espellendole dal mercato.

Una tendenza occorre dirlo che si è manifestata anche in Germania, in dimensioni peraltro molto più contenute; il che se dimostra da un lato che manifattura è diventato sinonimo di innovazione, perché solo innovando l'industria manifatturiera conserva una competitività di fondo, dall'altro evidenzia in Italia un freno alla competitività più subdolo, che non è alimentato dalla concorrenza ma da una fiscalità suicida. Un terremoto analogo sta travolgendo il commercio minore, stretto tra l'espansione della grande distribuzione, che imporrebbe alle piccole imprese specializzazione e investimenti, e una crisi della domanda interna che appare inarrestabile e che ha alla base una presenza invasiva del fisco che può essere definita con una sola parola: insensata.

Una politica intimamente statalista, che ha il proprio epicentro nel sistema tributario, ed ha cercato di allontanare la crisi del sistema dei partiti distribuendo per un quindicennio risorse prive di copertura in giro per l'Italia, alimentando un debito pubblico imponente. Un orientamento statalista è bene dirlo innanzitutto sotto il profilo culturale. Uno statalismo senza qualità che, dopo la crisi istituzionale e fiscale del 1992 non ha saputo proporre altro, per riportare in equilibrio la finanza pubblica, che realizzare un robusto avanzo primario, aumentando le imposte al di fuori di qualsiasi disegno razionale di politica tributaria. Con il risultato di far crescere non solo la pressione tributaria, il che in una certa misura era inevitabile, ma di amplificare ulteriormente gli squilibri distributivi e le inefficienze economiche del sistema tributario; determinando condizioni di stress fiscale crescente per le famiglie e le imprese .

Uno squilibrio alimentato da una politica tributaria sempre più sbilanciata dal lato dei redditi, in un rapporto invertito tra imposte dirette e indirette rispetto a tutte le economie avanzate. Il che spiega la continua perdita di competitività del sistema tributario italiano, il calo della domanda interna ed ora la recessione, causata da un aumento delle imposte privo di qualsiasi attenzione ai profili distributivi; una tendenza che non è nata con il Governo Monti, favorita dal completo svuotamento del ruolo del Parlamento in crisi di identità, che ne ha obliterato la tradizionale funzione di equilibrio e di garanzia in campo tributario.

Questo aspetto che qualcuno potrebbe considerare un dettaglio tecnico, è centrale per comprendere il carattere prevalentemente tributario del rallentamento prima, e dell'avvitamento recessivo attuale, dell'economia italiana. L'eccessivo peso dell'imposizione diretta, la cui dinamica dopo la riforma Visco del 2007 è ormai letteralmente fuori controllo, non essendo tra l'altro previsto alcun correttivo strutturale al drenaggio fiscale, cancellato dalla riforma dell' IRE del 2003, ha introdotto un crescente fattore di freno alla domanda interna, un inatteso ma prevedibile ripiegamento delle regioni più deboli e ulteriori perdite di competitività di origine fiscale per le imprese.

Ho accennato alla situazione del Mezzogiorno perché investe un terzo della popolazione italiana, e quindi sotto il profilo macroeconomico appare un indicatore indiscutibile di una condizione di stress fiscale, che investe l'insieme dei redditi prodotti nel Mezzogiorno. Ma la realtà, ben più complessa, indica che la crisi dello Stato fiscale si compone degli innumerevoli Mezzogiorno in cui si articola la società e l'economia italiana, che banalmente evidenzia una pressione tributaria sui redditi, semplicemente incompatibile con le condizioni socioeconomiche dell' Italia, a partire dalle aree meno favorite.

Una politica tributaria che per essere degna di questo nome avrebbe dovuto, quantomeno a partire dal 2010, accompagnare l'aumento della pressione tributaria, necessario per porre in sicurezza i conti pubblici italiani dopo la recessione, con l'avvio di una incisiva azione di riequilibrio tra le imposte sui redditi e la produzione e le altre imposte, in modo da evitare gli effetti recessivi dei continui aumenti di imposta stabiliti nel 2011, con effetti concentrati prevalentemente nel 2012.

In buona sostanza l'aumento del gettito tributario, aveva contribuito a partire dalla seconda metà degli anni 90 a migliorare il rapporto debito pubblico Pil. Tuttavia l'effetto di freno sulla crescita del Pil determinato da un aumento del prelievo poco attento ai profili distributivi, aveva sterilizzato dal punto di vista del rapporto debito pubblico Pil una parte non trascurabile dell'effetto positivo prodotto dall'incremento del prelievo fiscale.

Un cane che si morde la coda, per incapacità culturale prima ancora che politica di affrontare la questione centrale della riforma tributaria, non in termini elettoralistici e di consenso, ma nella prospettiva di assicurare al sistema Italia una crescita robusta; l'unica opzione possibile per rendere sostenibile nel medio periodo il debito pubblico ,assorbendolo gradualmente ed attuare politiche tributarie moderatamente redistributive. (Le sole compatibili con un'economia concorrenziale mondializzata) . Ma la conduzione della finanza pubblica in Italia a partire dal 2006, alimentata da demagogie contrapposte, è andata in senso opposto.

Tuttavia, come vedremo, l'attuale scenario, un misto incontrollato di aumenti delle imposte e di depressione, non è l'unico possibile. Ci si dovrebbe pertanto porre quantomeno il problema se un risultato analogo in termini di riequilibrio della finanza pubblica e di graduale riassorbimento del debito pubblico in eccesso, avviato dopo la recessione del 2009, si sarebbe potuto conseguire fin dalla fase di avvio dell'euro, con una riforma del sistema tributario orientata alla crescita del denominatore del Pil. Si è preferito invece puntare ancora una volta sulla crescita del numeratore delle imposte, inseguendo il mito di poter realizzare questo obiettivo, scaricandone di volta in volta i maggiori oneri fiscali sui ceti e gruppi sociali diversi da quelli di riferimento della maggioranza parlamentare.

Una prospettiva di questo tipo, resa ineluttabile dall'accelerazione del processo di globalizzazione, aveva tuttavia in se un doppio limite che la ha resa impraticabile e le cui conseguenze sono davanti agli occhi di tutti. Limiti essenzialmente politici che si riferiscono da un lato all'illusione, ancora non metabolizzata dalla sinistra fiscale, che le imposte debbano pagarle essenzialmente gli altri. Senza curarsi del fatto che una politica tributaria

poco attenta al principio di eguaglianza, quale quella che abbiamo conosciuto con poche eccezioni negli ultimi vent'anni, e che fa riferimento a quel modello, in genere danneggia le fasce di popolazione meno fortunate.(che sono proprio quelle che avrebbero dovuto beneficiare di quella politica !)

La condizione tributaria dei redditi da lavoro dipendente in Italia rappresenta ormai, sia sotto il profilo economico sia dal punto di vista sociale l'aspetto probabilmente più eclatante degli esiti fallimentari che le politiche concertative hanno prodotto in campo tributario, e dalle quali per una sorta di maledizione biblica, sembra impossibile allontanarsi.

La destra d'altro canto, anch'essa permeata in alcune sue frange da una diffusa propensione statalista mai sopita, aveva coltivato l'illusione che il federalismo fiscale, oltre agli evidenti profili di potere, potesse rappresentare per le regioni del Nord, ormai saldamente insediate al governo del paese, una prospettiva più vantaggiosa sia in termini di riduzione del prelievo sia dal punto di vista temporale, rispetto ad una riforma complessiva del sistema tributario, ben più impegnativa dal punto di vista degli interessi coinvolti e delle relative scelte.

Di qui la perdita di interesse da parte del centrodestra a riprendere il disegno di riforma del sistema tributario avviato con la legge delega 80/2003, interrotto con il cambio di maggioranza a seguito delle elezioni politiche del 20076. L'idea che il federalismo fiscale rappresentasse una scorciatoia per ridurre la pressione fiscale nelle regioni più avanzate, era una evidente illusione che tuttavia si vendeva bene in termini di immagine. La tesi che il decentramento della spesa avrebbe comportato di per sé una maggiore responsabilizzazione nelle decisioni di spesa e quindi un suo contenimento, rappresentava un'opinione diffusa, condizionata tuttavia da numerosi fattori, a partire dalla politica tributaria, di non facile realizzazione. D'altra parte nella fase di avvio il processo di decentramento avrebbe prevedibilmente alimentato, specie nelle regioni più favorite, nuova spesa e quindi nuovo potere locale.

L'illusionismo intorno al federalismo fiscale a trazione leghista, sotto la regia di Tremonti è durato il breve tempo necessario per comprendere che dietro la promessa di ridurre il peso delle imposte nelle regioni economicamente più avanzate, vi erano soltanto più tasse per tutti!

Una illusione che ha messo in luce una sudditanza del centrodestra alle politiche di centro-sinistra temporalmente maggioritarie nell'arco di un cinquantennio, proprio sul terreno in cui occorreva distinguersi più nettamente, quello del rinnovamento della politica

tributaria. Il settore più condizionato assieme alla legislazione sul lavoro dallo stretto collegamento tra il sistema dei partiti e il potere del sindacato, in simbiosi con alcune forze politiche. Un modello che è alla base della perdita di competitività del nostro sistema produttivo, senza peraltro il contraltare di significativi vantaggi per il mondo del lavoro.

Basti pensare alle difficoltà di ingresso dei giovani nel mondo del lavoro, al livello delle retribuzioni nette, tra le più modeste in Europa, al non invidiabile primato mondiale nella tassazione dei redditi da lavoro; all'ammortizzatore anomalo dell'evasione fiscale e contributiva che ha contribuito allo sviluppo di un modello produttivo distorto.

Che alla base della crisi finanziaria che stiamo vivendo vi sia il fallimento dello Stato fiscale, dello Stato che attraverso le imposte non finanzia le politiche pubbliche e non ridistribuisce la ricchezza (nei limiti beninteso che la Costituzione ritiene desiderabili e che l'economia mondializzata consente) ma la distrugge, è una vicenda che si è manifestata in tutta la sua virulenza nel corso del 2012. Una condizione critica che è stata resa evidente negli ultimi mesi da una recessione in caduta libera e quel che è peggio in accelerazione (le stime dell'Istat in base al primo semestre indicano un calo del Pil del 2,6% su base annua) indotta da eccesso di fiscalità, per di più mal distribuita, che solo il Governo non aveva saputo o voluto prevedere.

Le basi tecniche della crisi fiscale si ritrovano nel susseguirsi di riforme parziali e contraddittorie che hanno investito a partire dal 2002 il sistema tributario dello Stato. Iniziando dall'Irpef, e con modalità più subdole dalla tassazione delle imprese, il cui punto di arrivo è rappresentato dalle modifiche introdotte con la finanziaria 2007 da Padoa-Schioppa e Visco. Ma le basi fragili di queste riforme parziali si ritrovano anche nel modello di Irpef disegnato nel 2003 dalla legge 80 di delega al governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, proposta dalla maggioranza di centro-destra.

In quel progetto la difficoltà di creare un modello di Irpef a due soli scaglioni, (una scelta influenzata da forti venature ideologiche, di scarso effetto sotto il profilo distributivo, almeno nell'immediato) senza determinare crolli del gettito era stata aggirata elevando l'aliquota del primo scaglione al 23% : un'aliquota sicuramente troppo onerosa per i redditi minori, che non a caso non trova riscontro in nessun altro paese avanzato.

In quel modello di imposizione, un ampio sistema di deduzioni personali e familiari teneva i redditi più modesti al riparo da un'imposizione eccessiva, nonostante un'aliquota marginale elevata; ma proprio questo avrebbe rappresentato un forte elemento di criticità della nuova Irpef perché aveva portato con sé una progressività un po' sbilanciata a carico

dei redditi medi. Tuttavia occorre sottolinearlo nel 2006 oltre i due terzi dei contribuenti erano assoggettati ad una aliquota massima del 23% ed una media sensibilmente inferiore. Proprio quel modello, aveva consentito a Visco nel 2007 di costruire, con pochi ritocchi mirati e con un ampio uso di strumenti di elusione finanziaria, un'imposta caratterizzata da un eccesso di elasticità al reddito, con un'ulteriore accentuazione della progressività concentrata essenzialmente sui redditi medio bassi.

Oggi l'aliquota marginale implicita del primo scaglione, che si riferisce a redditi netti inferiori a € 1000 al mese, per effetto delle detrazioni decrescenti oscilla infatti tra il 26 % e il 27%; quest'ultima al lordo degli assegni familiari, la cui decrescenza in caso di oneri familiari varia al crescere del reddito! Un'opzione motivata con l'obiettivo di riequilibrare il prelievo nelle aree più esposte all'evasione, tassando pesantemente i redditi aggiuntivi. Con effetti che all'evidenza contrastano sia con i principi costituzionali in tema di imposizione sia con il principio di proporzionalità come ragionevolezza, di derivazione europea che richiama quello di uguaglianza.

Questo schema, immaginato almeno nelle intenzioni per ridurre l'incidenza della tassazione dei redditi da lavoro dipendente sul totale del gettito dell'Irpef (ma non un loro alleggerimento) si era rapidamente trasformato in un boomerang, che avrebbe anno dopo anno introdotto, in un quadro congiunturale tutt'altro che favorevole, effetti recessivi crescenti. Dato il particolare assetto assunto dall'Irpef dopo la riforma Visco, caratterizzato da scaglioni di dimensioni ristrette ed elevati salti di aliquota, l'effetto del drenaggio fiscale di cui fino al 2003 si era perduto perfino il ricordo, si è infatti concentrato essenzialmente sui redditi più modesti e medi.

Considerazioni analoghe possono rivolgersi alle misure tese a ridurre il cuneo fiscale adottate nello stesso periodo dal Governo Prodi, attraverso l'abbattimento di una quota del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap. Una serie di disposizioni finalizzate a migliorare la competitività fiscale delle nostre imprese i cui effetti, in seguito all'aumento dell'Irpef e dei contributi a carico dei lavoratori, si erano annullati secondo la Banca d'Italia nel giro di un solo anno. (Per la seconda volta nell'arco di 10 anni giostrando intorno all'Irap, Vincenzo Visco è riuscito a vendere ai vertici di Confindustria lucciole per lanterne. Chapeau!)

Il resto è cronaca dei giorni nostri, in cui l'aggravarsi dell'instabilità finanziaria accompagnata dalla necessità di migliorare i saldi di bilancio, ha concentrato opportunisticamente l'attenzione sui contribuenti assoggettati all'imposta personale,

considerati alla stregua di una sorta di bancomat a disposizione del Governo. Con il risultato di rendere lo strumento tributario sempre più squilibrato, man mano che ad esso venivano richiesti ulteriori incrementi di gettito. D'altro canto i Governi che si sono succeduti alla guida del paese lungo tutto l'arco della legislatura hanno mostrato di credere che per avere una politica tributaria fosse sufficiente aumentare le imposte. Un errore evidente che il governo Monti ha ulteriormente accentuato per tenere conto dell'allargamento politico della sua maggioranza al Pd.

Basti pensare alla tassa cosiddetta sul lusso per la quale il decreto legge del 6 dicembre aveva preventivato un gettito intorno ai 750 milioni di euro, mentre a consuntivo il risultato sarà, se tutto va bene, pari a un decimo. Una misura demagogica che ha messo in crisi un intero settore spazzando via migliaia di posti di lavoro (nautica da diporto, auto di cilindrata elevata, eccetera). Nel solo comparto della nautica le perdite dirette di gettito fiscale sono stimate in oltre 300 milioni di euro!

E cosa dire della sovrimposta sui capitali scudati rientrati due anni fa, poi trasformata per evidenti problemi di costituzionalità in un tributo sull'anonimato, in barba alla tracciabilità; una misura fiscale in cui la Repubblica italiana non ha onorato gli impegni assunti solo due anni prima con la legge sul rientro dei capitali, per di più racimolando pochi spiccioli.

Considerazioni analoghe possono svolgersi a proposito dell'imposizione patrimoniale, altro tema affrontato in Italia con qualche eccesso di demagogia fiscale. Il problema, com'è ovvio non è di tecnica fiscale ma gli equilibri distributivi. In un sistema come quello italiano profondamente squilibrato dal lato delle imposte dirette, parlare oggi di aumentarle ulteriormente attraverso l'introduzione di un'imposta patrimoniale ordinaria, senza aver precedentemente riequilibrato l'imposizione sui redditi personali, avrebbe effetti economici indesiderati, alimentando un ulteriore incremento dell'evasione e della fuga di capitali.

Sul punto tuttavia la politica ha dimostrato di saper fare ancor peggio. La sinistra, la cui politica tributaria ha prodotto la tassazione sui redditi da lavoro più elevata del pianeta, la invoca a riparazione di non si sa che cosa, visto che ancora una volta una parte significativa del gettito verrebbe dal lavoro dipendente!

Quanto al centrodestra il contributo di idee sul punto è stato quello di consentire di tassare ulteriormente il patrimonio, purché l'incremento del prelievo patrimoniale non provenisse da un'imposta con questo nome ! (L'Italia non ha un'imposta patrimoniale ordinaria sul patrimonio, ma comunque la tassa in misura notevole attraverso una pluralità di imposte diverse) Basta pensare alla tassazione del patrimonio immobiliare, la cui consistenza

e distribuzione diffusa, è stata favorita nell'arco di un quarantennio da una politica vincolistica in tema di affitti, che ha spinto gli italiani a concentrare i propri risparmi sulla proprietà dell'abitazione. Una distorsione nell'allocazione del risparmio peraltro incentivata fiscalmente, che ha prodotto effetti non sempre virtuosi, perché ha condizionato fortemente la mobilità residenziale degli italiani, a partire da quella del fattore lavoro

4. L'aumento a grandine delle imposte e una politica di contrasto all'evasione poco meditata alimentano la spirale recessiva

La riforma della tassazione della proprietà immobiliare, in coincidenza con l'avvio del federalismo fiscale, è stata l'occasione per il Governo di realizzare una nuova imposta locale, l'IMU di cui peraltro si è appropriato di una parte consistente del gettito. L'imposta, il cui onere è stimato essere circa il doppio rispetto alla vecchia Ici, inciderà pesantemente anche sulla prima casa (esente dall'ICI) e quindi sulle residenze familiari; un ulteriore contributo al calo della domanda interna e all'incremento di una recessione le cui origini sono essenzialmente fiscali.

Se poi si sposta l'attenzione dalle misure che hanno comportato immediati aumenti di gettito a quelle che si riferiscono alla gestione e all'amministrazione dei tributi, il quadro presenta se possibile un bilancio ancor più negativo nel rapporto tra risultati attesi ed effetti reali. L'enfasi con cui il Governo, a partire dal Presidente del Consiglio, richiama come un mantra il tema dell'evasione fiscale, lascia perplessi non tanto per l'eccesso di demagogia che la caratterizza (evasione come facile alibi per giustificare l'aumento dei tributi), quanto per la pochezza e la superficialità dell'approccio, in una corsa senza senso a chi spara la cifra più grossa..

L'idea che per quantificare l'evasione basti moltiplicare la stima dell'economia irregolare o sommersa, con la pressione fiscale registrata l'ultimo anno, è un'idea tanto diffusa quanto priva di senso. L'economia irregolare assolvere praticamente tutte le imposte indirette ed anche una quota delle dirette perché non è in grado di scaricare i relativi costi. Se si considera poi che una quota importante di evasione fiscale e contributiva si concentra nella pratica diffusa di premi e di straordinari corrisposti fuoribusta ai dipendenti delle imprese minori, o in lavori part time, le cui retribuzioni su base annua spesso sono inferiori al minimo imponibile Irpef al netto delle detrazioni, si comprende facilmente che l'approccio al tema dell'evasione richiede una riflessione ben più attenta.

Se si guarda con più attenzione ai profili distributivi di questa evasione tanto diffusa da costituire un fenomeno di massa, ma di dimensioni singolarmente modeste, ci si rende conto che una componente significativa di questa realtà, più che rappresentare un fenomeno di evasione costituisce una redistribuzione interna ai fattori, regolata dal mercato. In buona sostanza si tratta di redditi che intanto sono prodotti e retribuiti in quanto vengono realizzati al di fuori del circuito regolare. Non rappresentano dunque alcun tesoro nascosto a cui poter attingere, ove le misure di contrasto all'evasione fossero realmente efficaci. Partire da questo dato non significa evidentemente rassegnarsi a un modello economico il cui punto di equilibrio è rappresentato da una diffusa evasione fiscale e contributiva nei redditi da lavoro dipendente; con punte particolarmente elevate nei servizi resi al consumo finale.

E' di tutta evidenza che senza una revisione profonda del sistema di imposizione dei redditi che grava sulle imprese, il lavoro, le famiglie, queste forme di economia informale e irregolare, tenderanno a scomparire, non certo ad emergere. Il compito della politica è quello di creare le condizioni perché gradualmente una parte l'economia irregolare emerga, non certo di far scomparire il fenomeno che ha motivazioni profonde e di lungo periodo, semplicemente distruggendo.

Se non si analizza seriamente l'economia irregolare, a partire dalle sue dimensioni, si corre il rischio concreto di prendere lucciole per lanterne e di adottare misure con effetti addirittura controproducenti; L' evasione più aggressiva , il cui contenimento è affidato alla capacità di individuare il reddito prodotto, non quello speso, continuerà a proliferare indisturbata; mentre le misure adottate per contrastarla, avranno solo ulteriori effetti depressivi sulla realtà marginali, alimentando la spirale recessiva.

Ogni riferimento al mito della tracciabilità e ai controlli delle spese retroattivi all'effetto di freno che hanno prodotto e continuano a diffondere, su una domanda interna già soffocata dall'aumento delle imposte è puramente voluto.

Che l'evasione sia un fenomeno particolarmente diffuso nei paesi ad elevata tassazione costituisce un dato di comune esperienza su cui è inutile spendere troppe parole. Tuttavia se non si cerca di comprendere il fenomeno, le cause che l' alimentano, i canali di trasmissione e i settori in cui essa si concentra, diventa difficile impostare una politica efficace di contrasto all'evasione che non abbia effetti collaterali indesiderati imprevedibili; specie se i profili distributivi delle principali imposte che caratterizzano il sistema tributario dello Stato, consolidati in un arco temporale che abbraccia alcuni decenni, tengono ampiamente conto del fenomeno.

Al riguardo si può richiamare per tutti l'esempio dell'Irap, un'imposta quasi gemella a Di sette stessa stessa ispetto all'Iva ma dalle caratteristiche strutturali che la rendano maggiormente resistente all'evasione; tuttavia, come vedremo più avanti, i suoi effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e sulla concorrenza rappresentano un ulteriore elemento che contribuisce ad alimentare un'evasione diffusa nelle imposte sui redditi; un argomento che i sostenitori dell'Irap ovviamente ignorano.

Occorre inoltre non perdere di vista che l'evasione investe l'insieme delle principali imposte e trae alimento dalle caratteristiche distributive e strutturali degli stessi tributi, non coordinate a sistema. Ed è da qui che bisogna partire per contrastarla.

È esattamente l'opposto di quanto è avvenuto in Italia negli ultimi due anni in seguito alla moltiplicazione di misure di controllo della spesa, di limitazione all'uso del contante e alla circolazione degli assegni, alla concentrazione della riscossione nella fase di accertamento, senza la previsione di alcuna misura cautelare nella fase della riscossione, per finire con quelle che hanno introdotto rapporti particolarmente stringenti tra redditi dichiarati e acquisto di beni durevoli: un catalizzatore negativo che ha moltiplicato il carattere recessivo della parallela stretta fiscale, caratterizzata da analoga improvvisazione.

Vediamo con ordine: la limitazione all'uso degli assegni ha amplificato gli effetti della stretta creditizia, particolarmente sentita dai contribuenti minori, inaridendo quel surrogato del credito, particolarmente diffuso nelle realtà minori, rappresentato dall'utilizzazione di assegni postdatati o trasferibili. Le conseguenze depressive sull'economia diffusa particolarmente estesa in Italia, specie nel Mezzogiorno, sono state, inutile dirlo rilevanti; l'effetto dal punto di vista del contrasto all'evasione ovviamente minimo, dato che l'evasione non passa certo attraverso le banche

La tracciabilità delle spese la cui soglia è stata recentemente abbassata a € 1000, in una realtà caratterizzata da economia irregolare ed informale diffusa e da un'ampia evasione, ha aggravato ulteriormente il fenomeno. Un freno all'acquisto di beni immobili e di consumo durevole, amplificato dalla necessità di giustificare tali acquisti non in base alla propria capacità di risparmio di lungo periodo, ma in relazione alla propria posizione reddituale. Le conseguenze si sono ripercosse soprattutto sul settore immobiliare, su quello turistico, in cui al freno delle spese in Italia ha fatto riscontro un forte incremento di quelle degli italiani all'estero e sulle vendite di autoveicoli.

L'effetto di queste misure di efficacia a tutto concedere marginale per contenere l'evasione di maggiori dimensioni, si è ripercosso soprattutto sui contribuenti a basso reddito già duramente provati da condizioni di stress fiscale crescente.

L'evasione, forse è opportuno ricordarlo, ha assunto modalità ben più sofisticate di quelle di 10 o 20 anni or sono e, non a caso, appena assume dimensioni di qualche rilievo, continua ad agire indisturbata; mentre l'economia minore, a partire dalle famiglie è paralizzata dall'idea veramente geniale che l'evasione non la si controlla a monte, riducendo la convenienza ad evadere, riformando le principali imposte ed organizzando un sistema efficiente di controlli, ma le si contrasta a valle facendola emergere attraverso il controllo delle spese. Non solo, ma si è anche fatto in modo che la stretta dei controlli dal lato della spesa, potesse essere utilizzata a ritroso, estendendo gli accertamenti agli anni precedenti. L'esito fallimentare di questo approccio dilettantesco alle politiche di contrasto all'economia irregolare e all'evasione si ritrova in un crollo del Pil che sfiora il 3% , che gli evidenti errori, gli eccessi e gli squilibri distributivi della politica tributaria da soli non spiegano fino in fondo.

Un autentico capolavoro di uno statalismo sempre più cinico e più illiberale, che pretende di occuparsi “della vita degli altri”, nell'illusione che uno Stato di polizia fiscale possa sostituirsi al principio costituzionale che indica nel consenso all'imposta il DNA di ogni Stato a base democratica. Malinconico epilogo della parabola di un Ministro dell'economia che aveva iniziato la propria esperienza di governo promettendo di riformare il sistema tributario e di ridurre le imposte per tutti. Un Ministro con una particolare qualificazione professionale, che ha sottratto al Governo e al Parlamento gli indirizzi e le scelte in campo tributario e le ha trasferite all' Agenzia delle entrate.

La quale ormai non si limita ad accertare e riscuotere le imposte, ma si è improvvisata legislatore e interviene sulla struttura delle imposte e sulle modalità della loro gestione, adattandole all' esigenza di incrementare il gettito attraverso automatismi, che suppliscano alle proprie carenze nel campo degli accertamenti.

Se a questo si aggiunge che il Governo, anziché adeguare gli studi di settore in modo tale da affiancare alla flessibilità che li caratterizza una serie di ulteriori elementi idonei a ridurre la forbice tra i redditi effettivi e quelli ritenuti congrui dagli stessi studi, ha preferito intervenire con misure caratterizzate da un elevato effetto di annuncio, attraverso la revisione del redditometro, non ci si deve stupire che il cocktail di incrementi di imposte e di

restrizioni alla spesa abbia alimentato una recessione che all'evidenza è sfuggita al controllo del Governo.

Il risultato non particolarmente brillante di aumenti dei tributi a catena in assenza di una politica tributaria, è stato quello di aver alimentato una crisi di origine fiscale che, quando si tireranno le somme, con tutta probabilità avrà superato i 50 miliardi di euro di ricchezza nazionale distrutta, per incassare una cifra non superiore a un terzo. Una singolare manifestazione di onanismo tributario che non ha precedenti in alcun altro Paese avanzato, frutto avvelenato di improvvisazione, statalismo diffuso, conservatorismo ideologizzante, paralisi delle istituzioni, eclissi del diritto tributario.

L'aspetto indubbiamente più preoccupante di questo processo di avvistamento recessivo del sistema tributario lo si rileva nell'indifferenza che lo sta accompagnando, come se fosse conseguenza di una ineluttabile maledizione biblica e non più banalmente l'effetto di politiche pubbliche, tributarie e di spesa improvvisate, eccessive, profondamente sbagliate, sottratte al controllo dell'unico organo che ne ha costituzionalmente la titolarità: il Parlamento.

Se si guarda ad esempio alle stime sull'andamento del Pil nel 2012, si è passati nell'arco di sei mesi dalla previsione governativa di una contrazione del prodotto interno lordo di circa mezzo punto, in seguito all'emanazione del decreto legge fiscale del 6 dicembre, a quella dell'Istat che al giro di boa del primo semestre indica per il 2012 una recessione pari a 2,6 punti di Pil; passando per una previsione a gennaio da parte del FMI di una diminuzione del Pil nel 2012 pari al 2,3% accompagnata da un ulteriore calo dello 0,6% l'anno successivo. Una stima coincidente con quella formulata dal centro studi Confindustria all'inizio dell'estate 2012.

L'elemento di maggiore interesse messo in luce da questi dati previsionali è rappresentato dal fatto che nel primo semestre dell'anno è stato tutto un susseguirsi di indicazioni relative al calo della produzione industriale; all'aumento delle vendite promozionali da parte della grande distribuzione; al calo dei consumi che ha segnato un dato negativo pari al 3,6% su base nazionale con punte significativamente più elevate nelle regioni del Mezzogiorno; alla contrazione delle entrate tributarie nel primo quadrimestre 2012, i cui i dati negativi relativi al calo del gettito dell'Irpef e dell'Iva, da un lato scontavano gli effetti depressivi delle manovre fiscali del 2011, dall'altro non erano ancora influenzati dall'aumento del gettito delle imposte indirette introdotto con il decreto legge del 6 dicembre 2011.

Una serie di elementi strettamente collegati tra loro in successione logica anche dal punto di vista temporale, che avrebbe dovuto spingere il Governo a qualche ulteriore riflessione e quanto meno ad un aggiustamento della propria rotta, al fine di non allontanarsi troppo dagli obiettivi di riequilibrio del bilancio stabiliti a fine 2011.

Poche cifre per inquadrare i termini del problema. All'atto dell'insediamento del Governo Monti la crescita del Pil nel 2012 era stimata pari a +0,6%; il disavanzo, in seguito alle manovre adottate nel corso del 2011 era stato fissato all'1,6% , mentre il rapporto debito pubblico Pil era indicato nel 119,5%. A circa un anno di distanza lo scenario si presenta completamente diverso: le ragioni vanno ricercate essenzialmente nella politica tributaria e di bilancio.

Una politica caratterizzata da una sinergia negativa tra risparmi dal lato della spesa, concentrati in prevalenza sulle retribuzioni del pubblico impiego e continui aumenti di imposte a pioggia, per lo più regressivi, le cui ricadute in termini di contrazione del Pil apparivano di mese in mese significativamente maggiori degli incrementi di gettito necessari all'equilibrio del bilancio. A consuntivo la riduzione del disavanzo sarà, se tutto va bene pari al 2,6%, circa la metà rispetto agli obiettivi previsionali indicati nel bilancio dello Stato; mentre il rapporto debito pubblico Pil trascinato dalla contrazione del Pil -2,5% evidenzierà un ulteriore peggioramento , a 126,4%.

Possibile che a prescindere dagli interessi contingenti che questa politica tutela, dei cui equilibri il Governo Monti è il garante, nessuno si accorga che in questo quadro troppi elementi non tornano? Che da solo l'aumento delle imposte, per quanto severo non giustifica una contrazione del Pil delle dimensioni registrate nel primo semestre 2012? Che il crollo delle vendite di immobili e di beni di consumo durevoli va molto oltre la recessione ed evidenzia l'effetto paralizzante sull'economia dei controlli dal lato della spesa che estendono i loro effetti a ritroso in tema di accertamenti? Che la recessione non è alimentata da fattori esterni, è prevalentemente endogena e trae origine nelle politiche fiscali (entrate e spese) condotte a partire dalla seconda metà del 2011?

Non solo il Governo si è guardato bene dal riconsiderare la propria politica di bilancio alla luce dell'aggravarsi della recessione prodotta essenzialmente dalla propria politica tributaria, in cui il controllo delle spese costituisce parte integrante, ma si è collocato rispetto alla recessione come un notaio chiamato a redigere un verbale di constatazione dell'aggravamento della situazione economica generale, piuttosto che come il protagonista dell' avvitamento recessivo dell'economia italiana. Una rappresentazione umiliante in una

condizione particolarmente delicata perché con tutta probabilità la recessione non si fermerà al 2,6% stimato all'inizio dell'estate dall'Istat.

Già l'anno scorso, valutando la qualità e gli effetti del decreto legge di agosto presentato dall'allora Ministro dell'economia Tremonti, avevo indicato un probabile effetto recessivo di quelle misure, sulla base degli effetti delle precedenti manovre restrittive del 2007 e del 2010. Una stima che si fondava sul carattere prevalentemente regressivo dei provvedimenti fiscali e sul fatto che gli effetti si sarebbero concentrati in prevalenza nella seconda parte del 2012. Un elemento questo trascurato dai Governi negli ultimi anni che meriterebbe di essere valutato con maggiore attenzione, perché tradizionalmente la quota di imposte incassate nel secondo semestre dell'anno è maggiore rispetto a quelle versate nel primo.

Ed infatti negli ultimi due anni il Ministro Tremonti ha rinviato da novembre al luglio dell'anno successivo circa 5 miliardi di imposte; il contrario di una politica tributaria degna di questo nome. Un misto di superficialità, improvvisazione, disattenzione agli squilibri crescenti nei profili distributivi del sistema tributario che, nel eclissi del diritto, ha consentito al Governo di inventarsi un nuovo ammortizzatore fiscale, per ridurre i danni prodotti da un fisco senza qualità e senza guida, incompatibile con una democrazia degna di questo nome.

Nel 2012 come abbiamo visto il profilo recessivo dell'economia italiana si è ulteriormente aggravato, per la concentrazione degli effetti della politica di bilancio sulle fasce di popolazione che rientrano nei primi decili della scala dei redditi. Occorrerebbe anche riflettere al fatto che non sappiamo ancora se la recessione abbia superato il picco (nel secondo trimestre di quest'anno l'Istat ha registrato infatti il dato peggiore -08%); mentre quest'anno i versamenti dell'Irpef sono slittati ad agosto, per fare spazio al pagamento della prima rata dell'IMU.

Questa recessione fiscale procurata è stata non soltanto particolarmente grave per le dimensioni e per i suoi effetti distributivi, ma anche sostanzialmente inutile dal punto di vista degli obiettivi di politica nazionale, rispetto alla crisi finanziaria che ha investito l'euro, e con la moneta il nostro debito sovrano. Non ci vuole particolare fantasia per capire che se l'Italia negli ultimi due anni avesse perseguito un razionale percorso di stabilizzazione degli equilibri di bilancio, attraverso il rilancio dell'economia, anziché inseguire il mito di un pareggio di bilancio a tutti i costi, perseguito attraverso crescenti strette fiscali destabilizzanti, avrebbe potuto svolgere un ruolo molto più efficace nel pretendere un ripensamento della politica monetaria comune; alla cui instabilità contribuisce non poco la pretesa della Germania di

imporre ai Paesi in difficoltà la propria visione della stabilità finanziaria, seminando dubbi sul futuro dell'euro.

5. L'eclissi dei principi costituzionali tributari dà un'ulteriore spinta alla crisi fiscale.

La percezione che si ricava dall'analisi dell'insieme delle politiche pubbliche messe in campo dal Governo per porre l'Italia al riparo dagli effetti dell'instabilità finanziaria e monetaria sul nostro debito pubblico è che sia del tutto mancata una visione chiara e di insieme degli effetti della recessione e degli obiettivi da perseguire. Così, accanto all'avvio di una apprezzabile politica di contenimento della spesa corrente dello Stato, la cui attuazione ad oggi resta per lo più solo un programma di buone intenzioni, che abbandoni la logica dei tagli lineari introdotti dall'ex ministro Tremonti, il Governo Monti ha affiancato una serie di tagli ai trasferimenti alle regioni e agli enti locali, accompagnati tuttavia da aumenti della fiscalità decentrata, potenzialmente di dimensioni maggiori rispetto al contenimento della spesa.

Una scelta motivata da ragioni politiche che ha ulteriormente accentuato gli effetti recessivi del decreto legge del 6 dicembre, perché anche in questo caso il peso maggiore sotto il profilo distributivo si è concentrato sulle fasce meno favorite della popolazione e sul piano territoriale, nelle regioni del Mezzogiorno. In un precedente lavoro mi sono soffermato sui profili istituzionali di questa crisi economica di origine tributaria.

Appare sempre più evidente che lo svuotamento dell'Istituto parlamentare in seguito alla riforma del titolo V° della Costituzione, che ha proceduto in parallelo con l'avvio del processo di decentramento fiscale nel corso di questa legislatura, ha comportato una frattura profonda del nostro sistema istituzionale che ne ha trasformato radicalmente gli assetti, trasferendo integralmente il controllo della politica tributaria dal Parlamento al Governo. Una svolta tutt'altro che marginale se solo si riflette al fatto che la democrazia moderna nelle sue diverse declinazioni, ha avuto come elemento di riferimento centrale la separazione del potere di spendere, attribuito al Governo da quello di imporre i tributi, assegnato al Parlamento.

Al riguardo basta ricordare il lungo confronto parlamentare che aveva accompagnato la legge 80/2003 di delega al Governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, rispetto alle modalità improprie e all'assenza non dico di approfondimento ma di comprensione degli effetti distributivi da parte degli stessi proponenti, che avrebbe comportato la riforma

dell'Irpef predisposta da Visco, inserita inopinatamente nella legge finanziaria 2007, ed approvata a colpi di fiducia.

Ritornare a un corretto funzionamento del Parlamento presuppone anche una attenta riflessione sui principi, sulle garanzie, sugli equilibri che dovrebbero caratterizzare un sistema fiscale moderno; partendo comunque dal dato di fatto che una recessione di origine fiscale delle dimensioni che stiamo conoscendo non trova alcuna giustificazione nei fondamentali dell'economia e nei principi giuridici che ne regolano gli assetti, all'interno dei principi costituzionali che regolano il funzionamento della nostra democrazia.

Vi è all'evidenza una contraddizione di fondo tra gli aumenti delle imposte decisi a partire dall'agosto 2011, il cui gettito doveva essere finalizzato a riequilibrare rapidamente i conti pubblici e la liquefazione di una quota di ricchezza nazionale ben maggiore determinata da una manovra tributaria improvvisata, sovradimensionata sotto il profilo quantitativo e mal distribuita sotto il profilo temporale, per di più caratterizzata da effetti distributivi che contrastano, prima che con i principi e con il diritto con il buon senso e che da ultimo allargano il rapporto tra debito pubblico e Pil.

Una contraddizione è bene dirlo che non trova alcuna copertura all'interno dei principi che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della potestà tributaria e il controllo della spesa pubblica; a partire dagli articoli 23, 41, 53 e 81 della nostra Carta costituzionale.

Un primo punto che richiede attenzione si riferisce al corretto esercizio della riserva di legge in campo tributario. Il problema non riguarda tanto il rispetto formale della garanzia costituzionale regolato dall'articolo 23; quanto il fatto che, a partire dalla crisi del 2009 (ma già nel 2006 i decreti Bersani - Visco avevano assunto la funzione di apripista) si è assistito ad una vera e propria escalation nell'utilizzazione della decretazione d'urgenza; diventata ormai l'unica fonte legislativa attraverso cui il Governo emana disposizioni non soltanto a carattere tributario.

A ben vedere infatti il problema non è di ordine formale: la questione giuridica che qui viene richiamata non si riferisce soltanto ad un eccesso nell'utilizzazione della decretazione d'urgenza a cui siamo ormai abituati da tempo; vuole piuttosto richiamare l'attenzione sul fatto che il decreto-legge è assunto ormai al rango di unico strumento giuridico impiegato nella produzione di norme tributarie. (E non solo)

Evidentemente non sfugge che la decretazione d'urgenza per la sua intrinseca immediatezza costituisca per il Governo un comodo strumento rispetto ai condizionamenti che il controllo parlamentare inevitabilmente porta con sé. Ma è proprio la dialettica

Governo Parlamento in campo tributario il principale strumento per dare attuazione concreta ai principi costituzionali relativi alle decisioni di entrata e di spesa.

Occorre inoltre non perdere di vista che la compressione del ruolo del Parlamento in campo tributario ha degradato la separazione dei poteri fino a trasformarla in confusione del potere di spendere con quello di imporre tributi; il che spiega come una banale manovra di riequilibrio dei conti pubblici, non coordinata con le misure fiscali assunte solo pochi mesi prima, possa determinare una spirale recessiva fuori controllo.

L'eclissi della funzione garantista della riserva di legge, rinvia direi naturalmente all'articolo 41 della Costituzione, e al corretto esercizio della riserva in legge in tema di limiti allo svolgimento dell'attività economica pubblica e privata; la quale si sostanzia appunto nell'esercizio di una attività di indirizzo e coordinamento dell'insieme della legislazione non soltanto economica, nella quale rientra a pieno titolo anche la legislazione finanziaria di entrata e di spesa; un'esigenza quella richiamata dall'articolo 41 terzo comma della Costituzione che ha assunto un particolare rilievo in seguito all'avvio del federalismo fiscale, ed è finalizzata ad assicurare, in ossequio al principio di unità del sistema finanziario, l'eguaglianza di fatto.

Da ultimo occorre soffermarsi sui contenuti dell'articolo 53 in tema di capacità contributiva, la cui lettura tuttavia non può prescindere da quella dei due articoli (23 e 41) richiamati in precedenza, la cui eclissi ha costituito il veicolo per snaturare fino al renderlo evanescente, il principio di capacità contributiva.

La dottrina economica che per prima ha affrontato il tema ha sempre sostenuto che la capacità contributiva rappresenti una scatola vuota. Come giuristi possiamo convenire con questa opinione, nel senso che la capacità contributiva per assumere il significato garantista implicito nel principio e i limiti spaziali che la Costituzione le assegna, deve essere riempita di contenuti, appunto, giuridici.

Un principio quindi caratterizzato da una pluralità di funzioni in parte mobili, il cui comune denominatore è rappresentato dall'esigenza di assicurare sia nella determinazione dei criteri di riparto in cui si articola il sistema tributario, secondo le inevitabili oscillazioni legate all'alternanza di indirizzi politici diversi, sia nell'azione amministrativa l'eguaglianza di fatto.

Da un lato infatti la capacità contributiva esprime una naturale funzione di garanzia per i contribuenti e di limite all'esercizio della discrezionalità legislativa; dall'altro ha il compito, attraverso la individuazione da parte del legislatore dei criteri di riparto in base ai quali determinare il concorso di ciascuno alla spesa pubblica, di dare vita ad un ordinamento

tributario in cui le diverse imposte siano tra loro coordinate in una logica di sistema, proprio per dare effettività allo stesso principio.

Il riferimento al sistema, nel rinviare sotto il profilo contenutistico al principio di eguaglianza, contribuisce a chiarificare e meglio definire la nozione e il contenuto del principio di capacità contributiva, all'interno del quale il principio di uguaglianza viene declinato sotto il duplice profilo dell'uguaglianza orizzontale e verticale: due aspetti di uno stesso principio, i quali all'atto pratico hanno però contenuti ed effetti diversificati.

Chiarito, com'è ovvio che non sono i criteri di riparto a definire la capacità contributiva, ma è la sussistenza in fatto di quest'ultima a rendere legittimi i criteri di riparto adottati dal legislatore, appare in tutta la sua importanza il richiamo contenuto nel secondo comma dell'articolo 53 al sistema tributario. Esso infatti introduce un ulteriore limite all'esercizio della discrezionalità legislativa: la necessità, costituzionalmente protetta che le diverse imposte che costituiscono l'ordinamento tributario, siano tra loro coordinate in una logica di sistema allo scopo di assicurarne la coerenza.

Coordinamento, è bene dirlo che non risponde soltanto ad esigenze pratiche di funzionalità: evidenzia infatti sia nell'esercizio della potestà tributaria da parte del legislatore, sia nell'agire dell'amministrazione finanziaria, un duplice collegamento con il principio di capacità contributiva. Da un lato il coordinamento risponde alla necessità di assicurare una ragionevole eguaglianza verticale attraverso il principio di progressività; dall'altro di garantire il rispetto del principio di eguaglianza orizzontale, anch'esso insito nell'articolo 53, che rappresenta la declinazione in campo tributario del principio generale di eguaglianza, regolato dall'articolo 3 della Costituzione.

In quest'ambito, stabilito che non esiste nel nostro ordinamento una ragion fiscale che consenta di affievolire la funzione garantista dell'articolo 53, nel senso che sia i profili contenutistici dei tributi sia la disciplina applicativa devono rispettare i limiti alla discrezionalità legislativa posti dall'articolo 53 della Costituzione, occorre precisarne meglio i contenuti rilevanti sotto il profilo giuridico, finalizzati ad assicurare l'eguaglianza tributaria.

Eguaglianza che come detto presuppone un coordinamento tra le diverse manifestazioni di capacità contributiva individuate dal legislatore con la scelta dei criteri di riparto, allo scopo di dare attuazione non solo al principio di progressività, ma di far sì che anche la pluralità dei tributi in cui si articola l'imposizione indiretta, assicuri sotto il profilo distributivo un ragionevole grado di eguaglianza di fatto.

Un esempio chiarirà meglio il problema. Adeguare le imposte sull'accesso dei privati alla tutela giurisdizionale dei propri diritti può rappresentare in una condizione di emergenza della finanza pubblica, una scelta sensata; applicare le stesse tariffe alle cause di lavoro apre più di un dubbio in tema di ragionevolezza dato che il più delle volte l'attore è la parte più debole; estenderle ai giudizi tributari nei quali il cittadino è spesso costretto a difendersi rispetto a pretese illegittime da parte dello Stato, per di più all'interno di una giurisdizione meno garantista rispetto al giudice amministrativo e ordinario, evidenzia una mancanza di equilibrio che ha poco a che vedere con i principi costituzionali.

Definita la portata e l'ambito applicativo dell'articolo 53, nel senso che sia i profili contenutistici dei tributi sia la disciplina della loro attuazione devono rispettare i limiti alla discrezionalità legislativa posti dall'articolo 53 della Costituzione, occorre precisarne meglio i contenuti rilevanti sotto il profilo giuridico. Da questo punto di vista la questione centrale che il principio di capacità contributiva pone al giurista è quella di verificare da un lato se una determinata operazione, valutabile sotto il profilo economico rientri tra i presupposti al cui verificarsi nasce in capo a un determinato soggetto un'obbligazione tributaria; dall'altro di evidenziare eventuali asimmetrie tra il presupposto e i suoi effetti in fatto, alla luce dei principi di uguaglianza verticale ed orizzontale.

Riconoscere una qualche flessibilità nell'attuazione del principio di capacità contributiva in sede di determinazione di nuovi presupposti da parte del legislatore tributario, non significa a mio parere affievolire il carattere garantista del principio, ma di adattarne l'applicazione alle nuove realtà economiche, che pur non rientrando nei parametri classici di reddito, patrimonio e consumo esprimono all'evidenza una attitudine alla contribuzione.

Da quest'angolo visuale, secondo il mio modo di vedere è indiscutibile che la visione di sistema che emerge dalla lettura dell'articolo 53 postuli ad esempio, in prospettiva, anche la possibilità di prevedere un limite quantitativo alla tassazione, non soltanto in relazione al minimo imponibile, implicito nel principio stesso. Tuttavia è di tutta evidenza che un limite massimo non può che essere fissato dal legislatore, il quale di volta in volta, attraverso il contemperamento di una pluralità di interessi diversi ed avuto riguardo alla pluralità di imposte che incidono direttamente sulla persona, potrà porre un limite, fissare un tetto all'imposizione sul reddito e alle altre imposte reali o patrimoniali che incidono sullo stesso soggetto. Senza perdere di vista che non soltanto nel nostro ordinamento, vi sono una serie crescente di redditi che sfuggono all'imposta personale per decisione del legislatore. Una scelta talvolta discutibile, ma che rende all'evidenza impraticabile qualsiasi ipotesi di tetto

all'imposizione comparabile al bouclier fiscal francese (scudo fiscale), che non sia il frutto di una scelta meditata da parte del legislatore.

Un'esigenza resa sempre più attuale dai processi di mondializzazione dell'economia che hanno inevitabilmente modificato la scala dei valori in base ai quali definire il concorso alla spesa ed hanno evidenziato come ormai il destinatario ultimo di ogni ordinamento tributario sia la persona. In buona sostanza non mi sembra che rispetto al fisco italiano e ai suoi evidenti squilibri sotto il profilo distributivo, che pure renderebbero evidente l'utilità di un tetto all'imposizione diretta a carico di ciascun contribuente, vi siano le condizioni giuridiche che hanno consentito al Tribunale costituzionale tedesco, di considerare il 50% il limite costituzionale implicito del prelievo diretto o reale complessivo a carico di ciascun contribuente.

Una soluzione salomonica non priva di suggestione in punto di ragionevolezza, che tuttavia non sembra trasferibile al nostro sistema fiscale in assenza di ancoraggi analoghi nella nostra giurisprudenza costituzionale.

È evidentemente diverso il caso di un tributo che, in sede applicativa, per il verificarsi di circostanze esterne non previste dal legislatore al momento dell'istituzione del tributo, determini effetti fiscali irragionevoli, in contrasto con i principi. In questa ipotesi, l'eventuale irragionevolezza come disparità di trattamento, ovvero come illogicità delle conseguenze fiscali di una determinata disposizione, potrà essere oggetto di valutazione in sede di giudizio incidentale da parte della Corte costituzionale. È ben vero che un sindacato sulla ragionevolezza può apparire talvolta un sindacato debole; tuttavia, non a caso ho richiamato il principio di eguaglianza orizzontale anch'esso insito nell'articolo 53.

Mentre la scelta dei parametri entro cui realizzare l'eguaglianza verticale appartiene al legislatore a cui è riservata un'ampia discrezionalità nella scelta dei mezzi per realizzarla; l'eguaglianza orizzontale rappresenta un parametro assai più rigido, la cui violazione evidenzia un possibile sintomo di disparità costituzionalmente illegittime. Da questo angolo visuale l'eguaglianza orizzontale rappresenta dunque un paradigma di grande interesse per valorizzare il controllo di legittimità in campo tributario. Nell'imporre secondo Costituzione il rispetto, la Corte non si sostituisce al legislatore nel determinare il bilanciamento dei diversi interessi di volta in volta in campo; si limita soltanto a far rispettare i vincoli imposti dal principio di eguaglianza. (Art. 3 cos.)

Questa ricostruzione del concetto di capacità contributiva non nega l'esistenza di un principio costituzionale posto a tutela dei diritti proprietari; vuole solo richiamare

l'attenzione sul fatto che la proprietà dei beni può essere oggetto di forme impositive nei limiti della ragionevolezza, con riferimento sia al principio di uguaglianza verticale sia a quello di uguaglianza orizzontale. In altre parole, una ragionevole tassazione della proprietà è sicuramente conforme a Costituzione e rientra tra i presupposti espressivi di capacità contributiva cui può fare ricorso il legislatore.

Altra cosa evidentemente sarebbe abusare della leva fiscale per mettere in atto forme di tassazione a carattere espropriativo, aggirando i limiti costituzionali, a partire dall'indennizzo che caratterizza l'espropriazione per pubblica utilità. In questo caso non sarebbe solo l'articolo 53 ad essere violato ma il contrasto coinvolgerebbe direttamente i principi costituzionali posti a tutela della proprietà privata e dei diritti connessi. (42,43, 44, 47)

Il richiamo alla coerenza del sistema tributario come valore da preservare, che nel nostro ordinamento trova il suo fondamento negli articoli 41 e 53 della Costituzione, rinvia direttamente al diritto europeo che affida alla coerenza del sistema tributario, interpretata in modo rigoroso, la possibilità di applicare disposizioni tributarie nazionali che altrimenti potrebbero evidenziare qualche elemento di contrasto con l'ordinamento europeo. Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia la coerenza del sistema può essere invocata da un ordinamento nazionale per giustificare disposizioni finalizzate ad esempio a contrastare l'evasione fiscale, che altrimenti potrebbero apparire in contrasto con i principi dell'ordinamento giuridico europeo.

Tuttavia perché le disposizioni nazionali siano compatibili con l'ordinamento europeo è necessario che esse rechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi fissati dalla normativa dell'Unione. A ben vedere la possibilità che una disposizione nazionale si discosti in parte da quella dell'Unione, è quindi condizionata all'applicazione rigorosa del principio di proporzionalità inteso come ragionevolezza. La normativa nazionale non può eccedere quanto strettamente necessario per realizzare l'obiettivo (per esempio contrasto all'evasione).

La valorizzazione del principio di coerenza del sistema da parte della giurisprudenza della Corte di Giustizia, più che offrire giustificazioni a deroghe collegate alla tradizionale ritrosia degli Stati membri ad arretrare sul terreno scivoloso della sovranità fiscale, evidenzia nel riferimento al principio di proporzionalità come ragionevolezza, un limite alla discrezionalità legislativa anche nel diritto interno. In buona sostanza, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, che in una pluralità di decisioni, dopo il risalente caso Bachman ha richiamato il principio per negarne la sussistenza in fatto, la coerenza del sistema,

correttamente intesa, non costituirebbe una deroga ai principi del diritto europeo, solo se fosse funzionale ad evitare doppie imposizioni: in quest'ipotesi si comporterebbe come una norma di chiusura del sistema.

Il principio, nell'interpretazione rigorosa offerta della Corte di Giustizia negli ultimi 20 anni, dando effettività nel diritto interno ai principi costituzionali comuni ai vari ordinamenti nazionali in campo tributario, in armonia con il principio di proporzionalità come eguaglianza che caratterizza sotto il profilo tributario il diritto europeo, non introduce alcuna deroga in senso proprio. Ne rappresenta al più, se invocato per evitare doppie imposizioni o esenzioni immotivate, un 'applicazione indiretta.

Alla luce delle considerazioni svolte in precedenza sul valore contenutistico del principio di capacità contributiva, assume quindi, un rilievo particolare quell'ampio filone di decisioni della Corte di giustizia dell'Unione europea, non solo in campo tributario che ruota intorno al principio di proporzionalità inteso come ragionevolezza, ovvero adeguatezza: quindi come declinazione del più generale principio di uguaglianza.

Da ultimo il professor Abbamonte negli studi in onore di Andrea Amatucci ha sottolineato: "In sostanza il principio di proporzionalità può essere considerato come una tutela avanzata dell'eguaglianza perché ne fornisce un metro di valutazione sul piano dell'effettività comparando le dimensioni della misura giuridica adottata con le dimensioni dell'interesse regolato o comunque inciso. Ne deriva almeno un minimo di equilibrio socioeconomico, che deve esistere in ogni regolamentazione giuridica, proprio perché legalmente coercibile.

Indicazioni queste che sono particolarmente da tenere presenti nella materia tributaria dove le regole dovrebbero essere concepite in modo da incentivarne in qualche modo la volontà di osservanza o, almeno, da non indurre all'evasione o all'elusione. In queste direzioni i riferimenti all'esperienza della proporzionalità possono essere produttivi".

6. La retroattività degli effetti delle declaratorie di incostituzionalità da parte della Corte costituzionale, come limite intrinseco che ne condiziona la giurisprudenza.

Il richiamo ai criteri di proporzionalità come declinazione del più generale principio di uguaglianza, a cui fa più volte riferimento la giurisprudenza della Corte di giustizia in campo tributario indica l'esigenza che vi sia corrispondenza tra mezzi e fini anche nella gestione e nella riscossione dei tributi; e soprattutto che nella distribuzione degli oneri fiscali sia data concreta attuazione al principio di eguaglianza tributaria nella duplice declinazione

dell'eguaglianza orizzontale e verticale. Se si allarga il ragionamento dal tema della capacità contributiva alla crisi fiscale in atto, che per alcuni profili ha dell'incredibile, ci si rende conto che l'eclissi del principio di capacità contributiva nei decreti fiscali che si sono succeduti nel corso dell'ultimo anno e mezzo si riferisce innanzitutto alla fonte, il decreto-legge in cui gli aspetti contenutistici sono di fatto sottratti al controllo parlamentare.

Da questo angolo visuale il profilo di maggiore sofferenza riguarda appunto l'equità orizzontale. Quest'ultima infatti presuppone non solo che all'interno di ciascun tributo situazioni uguali siano tassate allo stesso modo; impone anche, per evidenti esigenze di coordinamento che l'insieme delle misure fiscali adottate di volta in volta, tengano conto dei limiti posti alla discrezionalità legislativa dal principio di eguaglianza verticale, attraverso il rinvio al " sistema tributario" operato dall'articolo 53 secondo comma cos. In buona sostanza, specie quando gli aumenti delle imposte sono determinati in prevalenza da imposte indirette, occorre che il legislatore ponga anche attenzione al principio di equità verticale allo scopo di evitare che l'insieme delle disposizioni finanziarie, sia di entrata sia di spesa assuma un effetto regressivo sinergico, anch'esso evidentemente incompatibile con il principio di eguaglianza.

L'unità del sistema finanziario vincola infatti il legislatore a caratterizzare in senso progressivo il sistema tributario attraverso il richiamo alla funzione di indirizzo e di coordinamento dell'insieme delle attività economiche contenuto nella terzo comma dell'articolo 41, che collega la riserva di legge tributaria con il principio di capacità contributiva. L'ordinamento ha previsto una serie di strumenti, previsionali, di indirizzo, decisorii, caratterizzati da un diverso grado di vincolatività, dal DEF (documento di economia e finanze), alla legge di stabilità e al bilancio annuale e poliennale, finalizzati a rendere operante il principio di unità del sistema finanziario, per dare concreta attuazione ai principi costituzionali che ne regolano l'azione.

Anche in questo caso il problema per l'interprete è quello di evidenziare in una o più disposizioni tributarie quegli elementi di incoerenza intrinseca, che ponendosi in conflitto con il principio di eguaglianza, né evidenzino l'illegittimità sotto il profilo del contrasto con il principio di capacità contributiva. Una questione quindi che si sposta inevitabilmente sul terreno della prova, e che postula rigore nella separazione delle scelte legislative di cui si può legittimamente mettere in discussione l'opportunità; rispetto ad altre in cui la violazione del principio di capacità contributiva evidenzia disparità di trattamento non sostenibili al metro della ragionevolezza, in quanto contrastanti con il principio di eguaglianza.

In buona sostanza si vuole richiamare l'attenzione sul fatto che la recessione incontrollata in cui l'Italia è sprofondata da un anno a questa parte non è il frutto di eventi esterni non controllabili, ma di una gestione della finanza pubblica svincolata dal principio di unità del sistema finanziario, che ha condotto ad una politica tributaria, eccessiva, squilibrata, dagli evidenti profili regressivi, resa possibile dall'aggiramento di precisi vincoli costituzionali.

Non mi nascondo che uno degli elementi, forse il principale elemento di debolezza rispetto alla sempre più evidente esigenza di riportare nell'alveo dei principi costituzionali l'esercizio del potere di imposizione è costituito dagli effetti retroattivi delle pronunce di illegittimità costituzionale. Retroattività che spesso condiziona le decisioni della Corte costituzionale, non solo per le preoccupazioni circa gli effetti sul bilancio pubblico di rimborsi d'imposte di cui sia stata riconosciuta l'illegittimità; ma per l'obiettivo impossibilità in particolari ipotesi, di poter sostituire al bilanciamento di interessi operato dal legislatore un diverso bilanciamento determinato dalla decisione della Corte, che potrebbe condurre ad esiti altrettanto irragionevoli.

A ben vedere si tratta di situazioni caratterizzate da evidente eccezionalità, a cui tuttavia la Corte costituzionale non può evitare di offrire una soluzione, affidandosi alla speranza che il legislatore venga a toglierle le castagne dal fuoco. È ad esempio il caso dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, un nodo ormai pluriennale che la Corte costituzionale evita di decidere per via della valanga di rimborsi che gli effetti retroattivi di una eventuale pronuncia di incostituzionalità, metterebbe in moto.

Ma è proprio vero che la Corte costituzionale non possa immaginare, in ipotesi una soluzione diversa, che infranga il tabù della retroattività degli effetti delle sue decisioni, senza travolgere il principio?

Penso che l'eccezionalità della questione sia rappresentata dal fatto che il legislatore, nell'istituire l'Irap, ha scelto consapevolmente una aliquota moderata, per tenere conto dell'indeducibilità del tributo dalle imposte sui redditi, stabilita all'atto dell'introduzione della nuova imposta. Un aspetto questo che non può essere ignorato quando si analizzano i profili di costituzionalità che l'indeducibilità evidenzia.

La questione potrebbe trovare una soluzione attraverso una sentenza additiva di principio, che nel ribadire la legittimità complessiva del tributo e la compatibilità con la Costituzione di un'imposta sul valore aggiunto che adotti lo schema dell'Irap, né evidenzi tuttavia gli effetti irragionevoli e quindi costituzionalmente illegittimi, nella parte in cui il secondo comma dell'articolo uno del Dl Gs 15 dicembre 1997 numero 446, non preveda la

deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi. Effetti che si ripercuotono negativamente sia sull'Ires sia soprattutto sull'Irpef.

Il riconoscimento delle conseguenze irragionevoli che l'indeducibilità comporta sia nell'imposta personale, in cui un costo indeducibile viene assoggettato a tassazione con un'aliquota progressiva; sia nell'imposta sui redditi delle società di capitale in cui l'indeducibilità non permette di riportare in avanti una perdita fiscale, dal punto di vista giuridico sembra pacifico. Il problema è come evitare che una declaratoria di illegittimità costituzionale del divieto di dedurre l'Irap dalle imposte dirette, del tutto ragionevole in linea di principio, produca effetti non soltanto indesiderati, ma altrettanto irragionevoli in termini di rimborsi a carico dell'Irpef o dell'Ires, a favore dei contribuenti assoggettati all'Irap.

A ben vedere nel caso dell'Irap la retroattività degli effetti di una declaratoria di incostituzionalità dell'indeducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi avrebbe esiti paradossali. La scienza economica, banalizzando in pò i problemi, altrimenti non ci troveremmo di fronte a questioni di costituzionalità, ha tuttavia messo in evidenza che dal punto di vista macroeconomico, deducibilità ovvero indeducibilità si equivalgono. Il legislatore potrà scegliere, come ha fatto nell'Irap nel 97, la soluzione dell'indeducibilità dalle imposte dirette, adottando nell'Irap un'aliquota notevolmente più bassa.

A questo punto appare intuitivo che una declaratoria di incostituzionalità dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito non dovrebbe comportare, per ragioni sistematiche che attengono ai profili distributivi del sistema tributario, alcun effetto retroattivo, che scavalchi il legislatore nella definizione di rapporti che solo al legislatore spetta di regolare. In ipotesi ad esempio il legislatore potrebbe prevedere una deducibilità piena per i contribuenti Irpef in cui l'indeducibilità comporta effetti particolarmente irragionevoli; mentre potrebbe optare per una deducibilità più contenuta nell'ambito dell'imposta sui redditi delle società di capitali; ovvero ancora potrebbe riconoscere anche in questa ipotesi una deducibilità piena, intervenendo sia sull'aliquota dell'Irap sia su quella dell'Ires. Una modifica delle aliquote si renderebbe comunque necessaria per garantire la parità di gettito: è intuitivo che ogni scelta in questo campo non può che essere riservata al legislatore.

Per le considerazioni fin qui richiamate la questione potrebbe risolversi con un sentenza additiva di principio nella quale la Corte costituzionale, nel riconoscere l'incostituzionalità dell'articolo 1 della legge istitutiva dell'Irap nella parte in cui non prevede la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, potrebbe sottolineare l'irragionevolezza degli effetti

retroattivi di tale decisione, la cui definizione verrebbe rimessa al Parlamento con la successiva legge di stabilità. Una soluzione indubbiamente eccezionale, che peraltro trova riscontro in alcuni significativi precedenti, sia nella prassi del Tribunale costituzionale tedesco, sia in qualche sentenza della Corte di giustizia europea, che delimitano sotto il profilo temporale gli effetti delle loro pronunce.

Conclusivamente, nella situazione qui rappresentata, una sentenza additiva di principio che dichiari l'incostituzionalità degli effetti prodotti dall'Irap dalle imposte sul reddito, ed affidi al legislatore, con la successiva legge di stabilità di adeguare la legislazione fiscale alla propria decisione, rappresenterebbe una scelta obbligata in una situazione in cui la Corte non dispone di alcun parametro di riferimento per potersi sostituire al Parlamento nel bilanciamento dei diversi interessi in gioco.

7. La crisi dello stato fiscale tra spinte alla stabilizzazione dell'ordinamento vigente ed esigenze di riforma: il ruolo ambiguo della delega fiscale

Se si sposta il ragionamento fin qui svolto dai principi, dalle ragioni e dalla natura della crisi fiscale in atto, per cercare di trovare qualche prima risposta, o almeno qualche ipotesi di soluzione nella delega al Governo sulla riforma del sistema tributario dello Stato, occorre dire che l'esito più che deludere lascia perplessi, per l'assenza di qualsiasi tentativo di analisi o approfondimento delle pur evidenti criticità del sistema vigente, che ne giustificano la riforma.

Eppure non mancherebbero i motivi di riflessione. Le linee di fondo del sistema tributario sono ormai stabilizzate da alcuni anni. Dopo il capovolgimento della struttura dell'Irpef introdotto da Padoa-Schioppa e Visco con la finanziaria 2007, tutti i successivi interventi legislativi sull'ordinamento tributario si sono mossi lungo la direttrice della massimizzazione del gettito e del contrasto all'evasione fiscale, attraverso interventi sia sulla struttura delle imposte, sia sull'attività di accertamento, sia sulle modalità di riscossione, in stretta continuità e secondo le linee guida tracciate da Vincenzo Visco tra il 2006 e 2007.

Una linea occorre sottolinearlo, con molti condizionamenti ideologici, poco attenta ai principi e alla tecnica giuridica e quindi inevitabilmente squilibrata sotto il profilo distributivo. Un percorso che, partendo da Padoa-Schioppa e Visco arriva al Governo attualmente in carica, senza soluzione di continuità dal punto di vista degli indirizzi di fondo. A prescindere cioè dall'orientamento politico del Governo che se ne è assunta di volta in volta la paternità.

Questo richiamo alla continuità della politica tributaria negli ultimi sei anni, è un invito a riflettere proprio sugli effetti tutt'altro che virtuosi di questa continuità, costruita su un modello di imposizione dei redditi personali e di impresa fortemente sperequato verso il basso. Un sistema è bene dirlo, conforme agli interessi di un establishment statalista, cresciuto all'ombra del sistema pubblico, che ne ha alimentato i privilegi e ne garantisce la continuità; in sintonia con i poteri dominanti (industriali, finanziari, sindacali, politici), anch'essi interessati a non mutare assetti di potere consolidati nel tempo.

Un equilibrio difeso in ogni modo dai principali quotidiani d'informazione collegati al potere economico e finanziario e dalla corporazione universitaria, che è parte di questo statalismo dei privilegi.

In questa rappresentazione deformata della realtà interpretata attraverso la lente di una fiscalità caratterizzata da squilibri crescenti, il contrasto all'evasione è stato utilizzato dai Governi di diverso segno politico come pretesto per imporre un susseguirsi di strette fiscali, disattente non solo ad elementari esigenze di equilibrio distributivo, ma spesso contrastanti con le stesse garanzie costituzionali. Il principale obiettivo di questo disegno è quello di non intaccare il blocco di potere di cui l'establishment è parte, che tiene uniti i diversi interessi in campo, ammortizzandone i contrasti all'interno del sistema di equilibri, di cui il Governo tecnico è il garante e ne assicura stabilità e continuità.

Un equilibrio statico in cui si segnalano due sole assenze significative: i cittadini privi di rappresentanza e il diritto che un sistema immobile considera ormai un inutile ingombro.

A questo punto si può parlare a giusto titolo di crisi dello stato fiscale, di crisi di un modello in cui una fiscalità autoreferenziale per gli squilibri distributivi che la caratterizzano, distrugge un multiplo della ricchezza nazionale rispetto a quella incassata attraverso l'aumento delle imposte. Gli effetti della politica tributaria italiana dal luglio 2011 ad oggi, dimostrano, con la durezza dei numeri, una evidente correlazione tra l'aumento delle imposte, le politiche di contrasto all'evasione attraverso il controllo delle spese e il peggioramento dei principali indicatori macroeconomici.

I primi dati d'autunno evidenziano un ulteriore calo della produzione industriale, che su base annua si attesta a -6,5%; la produzione dei beni di consumo si colloca sugli stessi livelli, -6,4%, con un calo di -5,2 per i beni di consumo durevoli e di un crollo del -11,1 per quelli durevoli, trainati dal settore delle auto -19,3%. Ancora peggiore il dato delle costruzioni (abitazioni ed opere pubbliche) che registrano su base annua un calo del 7,3%. Numeri che evidenziano la paralisi delle istituzioni, sempre più incapaci di leggere la realtà italiana, su cui

il Governo non può fare finta di niente. Il che equivale a dire che la crisi fiscale non rappresenta lo spaccato di una crisi molto più ampia che investe il sistema Italia, ma è il risultato di errori strategici, ne costituisce una spia e funge da principale elemento catalizzatore, moltiplicando gli effetti destabilizzanti.

Uno strumento di conservazione degli equilibri esistenti che per la sua pervasività ostacola lo sviluppo di politiche modernizzatrici praticamente in ogni settore della vita della nostra comunità.

In buona sostanza la linea sottotraccia che sembra guidare il progetto governativo di riforma fiscale, parte dall'assunto che il sistema tributario vigente sia un ottimo sistema, all'interno del quale le pur evidenti criticità, sono o ignorate o analizzate come l'effetto di una situazione emergenziale alimentata dall'evasione fiscale. Una impostazione ideologizzante, che semplicemente ignora il principio di causalità. Chiunque abbia una vaga idea degli squilibri distributivi prodotti dalla vigente disciplina delle imposte sui redditi e degli effetti distorsivi e recessivi che ribalta sull'economia italiana, alimentando l'economia irregolare e l'evasione, considera questa rappresentazione un vero e proprio capovolgimento della realtà, che necessariamente non può essere casuale.

Se ad esempio si confrontano le stime sull'economia inosservata che emergono dalle statistiche Eurostat, relative alla Francia (circa l'11% del Pil), alla Germania e alla Svezia (intorno al 16,5% del Pil) con il dato italiano (17,3%) appare evidente la sottostima della situazione italiana.. Ma proprio la contraddizione che emerge tra la crescita delle esportazioni, che mette in luce la dinamicità delle nostre imprese medie, e la crisi ormai strutturale della domanda interna, indica negli squilibri del sistema tributario italiano, la principale causa della stagnazione di tutto il decennio.

Non è casuale che la crescita del Pil nel 2006 (+2%) sia stata accompagnata da un vero boom delle entrate tributarie (+37,8 miliardi) per effetto delle riduzioni fiscali mirate introdotte con la finanziaria 2005. Un dato quest'ultimo che gli interessi che ruotano intorno ad uno statalismo trasversale al sistema politico, fortemente radicato nel settore pubblico ma con forti addentellati nei settori protetti dell'economia e della finanza, non ha alcun interesse ad evidenziare. (Qualcuno con sprezzo del ridicolo, aveva giustificato l'incremento del gettito nel 2006, pari al 150% rispetto alle previsioni di bilancio, +15,5 miliardi, contro +37,9 miliardi a consuntivo, con l'effetto Visco; insomma gli italiani avrebbero cominciato a partire dal 2005 ad evadere di meno nella previsione del ritorno al governo della politica tributaria di un Ministro nemico degli evasori!!)

Sotto questo profilo l'obiettivo centrale che giustifica nelle intenzioni del Governo questo schema di riforma tributaria, e cioè il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, in assenza di qualsiasi approfondimento delle cause, della distribuzione, delle caratteristiche e degli effetti del fenomeno, appare a qualsiasi osservatore attento, un tentativo a posteriori per giustificare una gestione della finanza pubblica tra l'estate 2011 ed oggi, caratterizzata dal diletterantismo con cui prima Tremonti e ora Monti, hanno utilizzato la leva fiscale, senza un minimo di attenzione ai profili giuridici e agli effetti distributivi, ed hanno impostato a partire dal 2012 una manovra di riequilibrio della finanza pubblica eccessiva nei numeri e fortemente sbilanciata dal lato delle entrate, che ha ignorato tutti i segnali negativi che venivano dai principali indicatori sull'andamento dell'economia reale.

Il punto di arrivo di questa non politica è stato quello di amplificare gli squilibri che si volevano aggredire con l'aumento indiscriminato dei tributi, a partire dal rapporto debito pubblico Pil, la cui forbice si è ulteriormente allargata.

Con il risultato che a consuntivo, nel 2012 scopriremo che per ridurre il disavanzo di circa un punto di Pil, il Governo è riuscito a volatilizzare una quota di ricchezza tre volte maggiore! Ma quel che è peggio, per trovare qualche nota critica ragionata sugli effetti prodotti da questa eclissi delle istituzioni che sta degradando la democrazia a vuota forma senza diritto e senz'anima, ed ha precipitato l'Italia in un avvitamento recessivo che aumenta le disuguaglianze e allontana la speranza, devi cercare nelle pagine interne del Corriere della Sera, qualche puntuale riflessione del liberale Piero Ostellino. Fine.

Non solo il progetto governativo di riforma fiscale non si è posto il problema di un riequilibrio tra imposizione diretta ed indiretta che emerge dal confronto con i sistemi tributari di tutte le altre economie avanzate. Ignora poi del tutto i profili distributivi interni all'imposta personale sui redditi, in cui la combinazione degli effetti di una progressività marginale elevata, concentrata sui redditi medio bassi, con detrazioni di imposta decrescenti, in assenza di alcun meccanismo di indicizzazione delle detrazioni e degli scaglioni, ha sottoposto negli ultimi sei anni l'insieme delle famiglie italiane a condizioni di stress fiscale crescente. Il tutto aggravato tra il 2008 e il 2009 da una recessione alimentata significativamente anche dagli squilibri della politica tributaria.

L'altro grande assente di quello che appare piuttosto un manifesto politico che un progetto organico di riforma tributaria è rappresentato dall'Irap, sui cui effetti distorsivi sull'economia italiana e sulla cui incompatibilità radicale con il diritto europeo e con l'ordinamento interno vorrei dire in conclusione qualcosa.

All'interno di questo scenario, la delega al Governo ad avviare una riforma del sistema tributario dello Stato, che ha al centro il contrasto all'elusione e all'evasione fiscale, senza incidere su alcuno degli snodi che hanno prodotto questa crisi dello Stato fiscale, di cui non si intravede la fine, appare null'altro che un manifesto finalizzato a coprire le responsabilità di un Governo che in meno di un anno è riuscito a distruggere quasi tre punti di Pil., senza ridurre in misura significativa il deficit di bilancio.

Una condizione che si è potuta realizzare perché il diritto e i principi anche di ordine costituzionale a cui il diritto tributario deve necessariamente attenersi, negli ultimi anni è stato semplicemente cancellato. Una tendenza ormai consolidata che non trova nei principi e nei criteri direttivi contenuti nella delega alcun segnale di ripensamento o di svolta.

Un esempio che rappresenta bene lo stato confusionale con cui da qualche anno a questa parte vengono affrontate in Italia le questioni che in senso ampio richiamano il tema della fiscalità, lo si rinviene nei criteri direttivi con cui il disegno di legge delega cerca di affrontare le questioni relative al rapporto tra elusione e abuso del diritto tributario. Non è questa la sede per analizzare criticamente l'orientamento in materia assunto dalle Sezioni unite della Cassazione con le fin troppo note sentenze del dicembre 2008.

Vale forse la pena di ricordare che in quell'occasione la Cassazione aveva utilizzato il riferimento al principio costituzionale di capacità contributiva, quale principio immanente al sistema, per contrastare l'abuso del diritto tributario in relazione ad operazioni, quali quelle di dividend washing, cui appunto si riferivano le questioni sottoposte all'esame delle Sezioni unite. Nelle quali l'unica motivazione a base dell'operazione abusata era il risparmio di imposta, senza alcuna possibile interferenza con altre valutazioni di natura economica, del tutto assenti in quel tipo di operazioni. Giungendo quindi ad un risultato pienamente conforme con quello espresso dalla Corte di giustizia europea in tema di abuso del diritto tributario: ripristinare la parità di trattamento fiscale e quindi dare effettività al principio di eguaglianza. L'abuso che in seguito a quella giurisprudenza ne ha fatto l'Agenzia delle entrate, trovando successivamente qualche sponda anche in Cassazione non muta i termini del problema.

All'opposto la delega al Governo nel mettere insieme due realtà del tutto diverse quali le disposizioni antielusive predeterminate per legge, e il principio non scritto anti abuso immanente al sistema, ha prodotto ulteriore confusione. Una cosa è infatti dettare una disciplina casistica di operazioni che, in assenza di motivazioni economiche diverse dal solo risparmio di imposta, assumano carattere elusivo; altra cosa è quella di affidare al principio

anti abuso non scritto, di derivazione costituzionale il compito di norma di chiusura del sistema, senza predeterminarne rigidamente i limiti e il contenuto ai sensi dell'articolo 41 terzo comma della Costituzione. Predeterminazione dei limiti entro cui opera il principio anti abuso, che trova un ancoraggio preciso nella giurisprudenza anti abuso del diritto tributario, elaborata dalla Corte europea di giustizia.

Il problema della competitività del nostro sistema fiscale è un problema centrale che riguarda sia l'imposizione sui redditi personali sia l'imposizione sulle società, nella duplice declinazione dell'Ires e dell'Irap. Di tutto questo nella delega fiscale non vi è alcuna traccia. A ben vedere qualcosa c'era, nel senso che, con una singolare individuazione delle priorità, il Governo Monti aveva stralciato nel decreto del 6 dicembre l'ACE, ossia una nuova versione della DIT (dual income tax). Un incentivo ad investire gli utili rivolto in prevalenza alle imprese medio grandi. Una misura sicuramente utile anche se meno del passato, perché a partire dal 2007 l'imposta sui redditi delle società di capitali penalizza fiscalmente l'eccesso di indebitamento.

In tutti i casi, tenuto conto degli attuali assetti distributivi del prelievo tributario sulle imprese, e del costo in termini di gettito rappresentato dalla nuova agevolazione fiscale, in un periodo caratterizzato da penuria di risorse disponibili, si potevano immaginare interventi caratterizzati da un migliore rapporto costi efficacia.

Una scelta all'evidenza di tipo politico che ancora una volta sembra ignorare i collegamenti tra le imprese di diverse dimensioni, il peso esorbitante della fiscalità nominale sulle imprese minori e i fenomeni di traboccamento dell'evasione verso quelle di maggiori dimensioni che questa diffusa realtà porta con sé. Un approccio esclusivamente repressivo dell'evasione come quello che ha accompagnato la politica tributaria negli ultimi sei anni, probabilmente ha appena scalfito il fenomeno, al prezzo di segmentare ulteriormente il nostro sistema economico sociale e di amplificare gli effetti recessivi della politica di bilancio. Questioni che la delega fiscale semplicemente ignora.

8. L'Irpef e la sua crisi: l'eclissi dei valori giuridici

Quanto all'Irpef, mi limito ad osservare che il problema non è certo quello della riduzione di qualche punto di questa o quella aliquota o dell'ampliamento di questo o di quello scaglione, ma di costruire un modello di imposta coerente con i principi costituzionali, basato su poche regole chiare e consentite che non possono prescindere dal diritto. Non si può quindi sfuggire al nodo che condiziona oggi l'Irpef, sulla quale pesano due riforme

parziali non coordinate tra loro, che ne hanno moltiplicato le incoerenze a partire dai profili distributivi.

Se mettiamo per un momento da parte gli elementi di illusione finanziaria determinanti da una aliquota marginale implicita maggiore di quella dello scaglione di riferimento, una condizione che sotto il profilo giuridico presenta più di un dubbio sotto il profilo della legittimità, il primo più evidente elemento di criticità dell'Irpef è costituito da una aliquota d'ingresso che è in assoluto la più alta tra tutti i paesi avanzati. A questo squilibrio corrisponde specularmente un livello di detrazioni d'imposta altrettanto ampio, per evitare di tassare troppo i redditi che esprimono minore capacità contributiva. Queste ultime poi introducono indirettamente degli elementi ulteriori di discriminazione qualitativa non sempre caratterizzati da ragionevolezza.

Una soluzione quindi contraddittoria, priva di logica, che affida ad aliquote marginali particolarmente elevate la possibilità di recuperare una quota di evasione fiscale nei redditi sottoposti a dichiarazione. Una soluzione illusionista, soprattutto una scelta arbitraria, irrazionale, ai limiti dell'incostituzionalità per i riflessi che determina sul drenaggio fiscale, dagli effetti all'evidenza controproducenti.

Se è vero infatti che un'aliquota marginale alta consente di incassare un maggior gettito a parità di imponibile recuperato a tassazione, è altrettanto evidente che l'aliquota marginale elevata costituisce un premio ed un incentivo ad evadere, tanto maggiore quanto più è ampia la differenza tra aliquota media ed aliquota marginale.. Con la conseguenza che un'ampia fascia di contribuenti assoggettati a dichiarazione, è indotta dalla combinazione tra aliquote marginali eccessive, completamente scollegate dai livelli di reddito di riferimento e i vincoli di coerenza imposti dagli studi di settore, a far galleggiare il proprio reddito al di sotto dei € 28.000, anche a costo di non portare in deduzione una parte dei costi, per non vedere innalzare la propria aliquota marginale di 15 punti !!! (Dal 27% al 42% al lordo delle addizionali locali e dell'Irap.)

Fare del facile moralismo intorno al tema dell'evasione può essere popolare: ma in presenza di profili distributivi tanto squilibrati da apparire fuori della realtà, qualche ulteriore approfondimento sulle origini dell'evasione potrebbe essere utile. Ritengo che per il giurista questa riflessione sia dovuta.

Se si analizza l'andamento dell'Irpef dal 2008, anno in cui il gettito dell'imposta non era stato ancora influenzato dalla recessione incipiente, il gettito dell'imposta era stato in quell'anno di 163, 38 5 miliardi, a cui vanno aggiunti 11,05 2 miliardi di addizionali locali.

Dopo quattro anni nel 2011 il gettito totale dell'Irpef è stato invece pari a 164,128 miliardi + 11,314 miliardi di addizionali regionale e comunale. In definitiva l'Irpef aveva incassato 174,437 miliardi nel 2008 contro i 175,44 2 miliardi nel 2011. Sembrerebbe dunque un andamento moderato, poco influenzato in aumento dagli effetti della recessione; nel frattempo però il reddito degli italiani è tornato a livelli anteriori al 2000 !!

Se poi si scompone il dato complessivo e si confronta l'andamento delle ritenute sui redditi da lavoro dipendente nel settore privato, i più colpiti dal ricorso massiccio alla cassa integrazione e dall'aumento di oltre 5 punti percentuali della disoccupazione, con quelli del settore pubblico il quadro muta in maniera significativa, ed obbliga a qualche ulteriore approfondimento.

Nel 2008 il gettito dei redditi da lavoro dipendente nel settore privato era stato pari al 65,847 miliardi, mentre nel 2011 aveva registrato entrate per un totale di 63,878. Nel periodo osservato l'Irpef nel settore pubblico passa da 55,722 miliardi a 62,771 miliardi con un aumento del gettito di oltre 7 miliardi di euro; un dato particolarmente significativo se si considerano i prepensionamenti, il blocco dei rinnovi contrattuali e la paralisi del turn-over che ha caratterizzato quel periodo. Sempre nel 2008 le ritenute sui redditi da lavoro autonomo avevano registrato 13,897 miliardi di gettito contro 13,672 nel 2011; mentre i redditi in base a dichiarazione avevano versato nel 2008 28,919 rispetto ad un incasso quattro anni dopo pari al 23,774, con una contrazione di oltre 5 miliardi.

Un calo molto più accentuato rispetto ai redditi da lavoro dipendente, in cui certo la crisi ha giocato un ruolo significativo; ma non si deve ignorare che il drenaggio fiscale, particolarmente penalizzante nella struttura dell'Irpef vigente, incide in misura maggiore sui redditi da lavoro dipendente che non sono neppure indicizzati ai costi, come tutti gli altri.

In definitiva se si confrontano le diffuse perdite di gettito che hanno caratterizzato l'Irpef durante la recessione, con l'aumento continuo del prelievo in settori quali il lavoro dipendente pubblico, emerge con immediatezza l'effetto redistributivo verso il basso e quindi recessivo assunto dall'Irpef dopo la riforma del 2007.

In quattro anni caratterizzati da una crisi e una recessione di cui non si aveva memoria dalla fine degli anni 40 del secolo scorso, l'Irpef secondo una stima prudenziale ha aumentato il prelievo sui contribuenti non colpiti direttamente dalla recessione di oltre 20 miliardi di euro (al lordo delle perdite di gettito determinate da cassa integrazione, aumento della disoccupazione, riduzione delle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale)

Da questi elementi emerge con sufficiente chiarezza un'indicazione di fondo: la centralità del diritto tributario come strumento per assicurare una distribuzione equilibrata del prelievo tra i contribuenti conforme ai valori costituzionali, a partire dal principio di capacità contributiva. Una condizione che l'attuale Irpef non è strutturalmente in grado di assicurare e che non può essere corretta per linee interne allo schema impositivo, per le contraddizioni che lo caratterizzano, che ne mettono in dubbio per numerosi profili la stessa legittimità. Limitiamoci ad evidenziarne alcuni particolarmente critici dal punto di vista delle garanzie costituzionali.

L'Irpef per il diverso ruolo giocato dalle detrazioni e deduzioni vigenti, è caratterizzata da una pluralità di curve di progressività che non risponde ad alcun criterio di ragionevolezza: i più penalizzati ancora una volta sono i redditi da lavoro dipendente, non perché meno evasi (questo aspetto in questo caso non c'entra niente) ma perché, essendovi una piena sovrapposizione tra il reddito evidenziato in busta paga ed il reddito netto ai fini dell'Irpef, la progressività marginale (quella per intenderci che colpisce le unità di reddito aggiuntive) incide maggiormente rispetto a tutti gli altri redditi.

Se poi si guarda ai redditi caratterizzati da una comune base familiare, la detrazione per familiari a carico è sottoposta alla condizione che i titolari di questi redditi (coniuge e figli) non abbiano un reddito superiore a € 2841; una situazione non coordinata con l'attuale livello di detrazioni che hanno sostituito la no tax area, che determina diffusi fenomeni d'incapienza che confliggono con la coerenza dell'imposta e alimentano il lavoro irregolare.

Infine la sostituzione delle deduzioni con detrazioni d'imposta ha attratto nell'area dell'imposizione, ai fini delle addizionali locali, redditi precedentemente esclusi in quanto non espressivi di capacità contributiva. (la no tax area e la family area) Così, con un colpo di bacchetta magica, la maggioranza delle regioni e dei comuni controllati da amministrazioni di centro-sinistra, si è vista aumentare in modo consistente il gettito dell'addizionale all'Irpef, senza avere la necessità di aumentare le aliquote.

Un dono portato da Visco nelle vesti di babbo Natale con la legge finanziaria per il 2007 a carico dei contribuenti più modesti. Senza commento.

Alcune indicazioni di fondo. La prima è rappresentata da una maggiore incidenza della progressività marginale sui redditi medio bassi da lavoro dipendente rispetto a tutti gli altri, che si evidenzia con immediatezza nella crescita del gettito dell'Irpef nel settore pubblico, in cui la contrazione della forza lavoro è stata significativa ma decisamente minore rispetto al

settore privato; un dato particolarmente indicativo tenuto conto che nel settore pubblico le retribuzioni sono mediamente più basse di quelle già sacrificate nel settore privato.

Un elemento ulteriore su cui occorre riflettere è che mentre nel 2008 l'Irpef sui redditi da lavoro dipendente privato era superiore a quella del settore pubblico di oltre 10 miliardi, in soli quattro anni il distacco si è praticamente annullato (1,1 miliardo di euro). Una condizione particolarmente preoccupante perché evidenzia da un lato una crescente dipendenza della società italiana da redditi distribuiti dal settore pubblico; ma anche gli effetti distorsivi interni all'attuale sistema dell'imposta personale che non si presta ad aggiustamenti; ma può solo essere riformata in base ad un modello che non pretenda di ignorare il diritto.

Premesso che per realizzare in un'imposta personale e progressiva gli stessi obiettivi in termini distributivi e di gettito, si possono adottare schemi diversi e utilizzare all'interno di questi ultimi una pluralità di strumenti, ritengo che nella scelta di un nuovo modello impositivo il legislatore debba necessariamente prestare particolare attenzione alle condizioni della società in cui il tributo riformato sarà chiamato ad operare. Occorre quindi limitare le occasioni di natura fiscale che alimentano l'economia irregolare, o peggio rappresentano un tappo all'emersione di quote di reddito o di valore aggiunto sottratte all'imposizione.

Da questo punto di vista la prima opzione che a me sembra opportuna perché favorisce una maggiore trasparenza dell'imposta sul reddito, in conformità con il principio di eguaglianza orizzontale, è quella di abbandonare il modello di detrazioni d'imposta, poco trasparente, reintrodotta frettolosamente nel 2007, frutto di esigenze politico sindacali ed industriali concertative che appartenevano a un'altra epoca storica; sostituendolo con un sistema di deduzioni, finalizzate a integrare un minimo imponibile minore di quello attuale, con la deducibilità piena di alcune spese che per il loro valore sociale esprimono una minore attitudine alla contribuzione.

Uno schema, quello vigente, inquinato dall'abuso di elementi di illusione finanziaria e dalla diffusione di ulteriori profili di regressività che, in una stagione in cui il legislatore prevede di trasferire quote crescenti di entrate dal livello statale agli enti di decentramento, non potrà non amplificarne ulteriormente gli squilibri.

Si pensi per tutte alle spese di trasporto per recarsi al lavoro che penalizzano fortemente il lavoro dipendente, in quanto non deducibili, rispetto ad altre attività che ne consentono la deducibilità almeno parziale. La stessa opzione dovrebbe orientare il sistema di deducibilità all'interno della famiglia con un ventaglio di deduzioni, anch'esso in parte fisso e in parte

basato sulla deducibilità di alcune spese necessarie, socialmente rilevanti, allo scopo di introdurre all'interno dello schema impositivo ulteriori elementi di progressività, caratterizzati da un elevato tasso di resistenza all'evasione.

L'obiettivo di un processo di riforma dell'Irpef basato su uno schema di questo tipo, dovrebbe essere quello di realizzare a regime, nell'arco di un numero di anni che superi lo spazio temporale di una legislatura, un modello di imposizione caratterizzato da pochi scaglioni, il primo dei quali tanto ampio da contenerci fin dall'inizio almeno i tre quarti dei contribuenti. Scaglioni ed aliquote andrebbero nel tempo ampliati o ridotte in funzione dell'allargamento delle basi imponibili, e del parallelo incremento del gettito di altri tributi strettamente collegati al reddito, quali l'imposta sul valore aggiunto. (E l'Irap per la quale va costruito un serio programma di graduale soppressione del tributo)

La tenuta del gettito, ossia la quota di minore prelievo individuale consentita dall'allargamento delle basi imponibili dell'Irpef e dal recupero di Iva precedentemente evasa, potrebbe essere ulteriormente garantito dalla previsione di tetti, ovviamente crescenti alla deducibilità di alcune spese ritenute socialmente rilevanti. Una soluzione transitoria che avrebbe il pregio di assicurare comunque un ragionevole grado di progressività alla nuova Irpef, senza eccessive perdite di gettito.

Un discorso completamente diverso riguarda invece la previsione di franchigie in relazione al modello di detrazioni d'imposta attualmente vigente, introdotte con la legge di stabilità dal governo Monti, per finanziare in parte, la riduzione di un punto dell'aliquota dei primi due scaglioni. Si tratta a mio parere di una scelta di continuità con illusionismo tributario cui si è fatto ampio ricorso da parte dei Governi, che si sono succeduti dal 2006 ad oggi, per aumentare in ogni modo il gettito tributario, che non deve sorprendere.

Una scelta tuttavia che indica una incomprendenza di fondo dei principi giuridici a cui dovrebbe attenersi il legislatore in sede di modifica dell'imposta personale sui redditi, per rispettarne i vincoli di coerenza. La previsione di tetti alla possibilità di dedurre alcune spese o di usufruire di alcune detrazioni d'imposta, purché definita dal legislatore in base a criteri di ragionevolezza, è insindacabile in sede di legittimità. Suscita invece molti più dubbi l'impiego indiscriminato di franchigie all'utilizzazione di determinate detrazioni d'imposta.

Le franchigie, vale la pena di sottolinearlo, determinano un evidente elemento di incoerenza rispetto alle caratteristiche strutturali di un'imposta progressiva sui redditi personali; una cosa è riconoscere che la delimitazione della progressività, nei limiti della ragionevolezza, rientra nell'ampia sfera di discrezionalità che il secondo comma dell'articolo

53 cos. assegna al legislatore tributario. Altra cosa è invece, introdurre attraverso la diffusione di franchigie, un meccanismo subdolo di aumento dell'imposizione, fortemente caratterizzato in senso regressivo e quindi incompatibile con il principio di coerenza del sistema, che ha rilievo costituzionale e rappresenta uno degli elementi che delimitano nel nostro ordinamento l'esercizio della discrezionalità legislativa in campo tributario.

Un modello di imposizione sui redditi quale quello che abbiamo indicato nelle grandi linee è il solo in grado di unificare il Paese dal punto di vista tributario, perché è di tutta evidenza che in provincia di Bolzano, una realtà territoriale caratterizzata da un tasso di disoccupazione molto inferiore alla media nazionale e un reddito pro capite elevato, si possa pagare senza difficoltà un'imposta sui redditi, la cui struttura impositiva tenga conto delle caratteristiche socioeconomiche e territoriali di una provincia come quella di Enna.

Purtroppo non vale il reciproco per cui un sistema di imposizione sui redditi personali quale quello vigente, che non considera se non marginalmente gli oneri familiari e sia caratterizzato da aliquote marginali particolarmente elevate a carico di redditi modesti e da diffuse incapienze per i contribuenti con carichi familiari, per di più non indicizzato all'inflazione, impoverisce l'insieme degli italiani, come abbiamo potuto vedere dal 2007 ad oggi. In ogni caso ha effetti particolarmente negativi soprattutto nelle aree sottoutilizzate del nostro Mezzogiorno, perché alimenta una diffusa economia irregolare di sopravvivenza; l'esatto contrario di quello che serve all'Italia minore, non solo nel Mezzogiorno, per crescere. Un modello di imposizione quindi profondamente rinnovato, che nell'arco di alcuni anni possa portare il livello medio di imposizione dei redditi in Italia al livello di quelli della Germania.

Un obiettivo a ben vedere non impossibile da raggiungere, ma che per potersi estendere e consolidare deve basarsi su un diffuso consenso; il cui presupposto è costituito dalla eliminazione di tutte quelle caratteristiche strutturali dell'attuale Irpef che rappresentano un incentivo ed un premio all'evasione. In definitiva la prima esigenza è quella di spezzare la complicità che esiste oggi fra l'evasione di massa, (singolarmente di modesta entità) alimentata dalla convenienza a evadere, insita nell'attuale modello di Irpef e l'evasione più aggressiva, che le politiche di tracciabilità delle spese messe in atto negli ultimi anni non ha neppure scalfito, rendendola soltanto un poco più accorta.

Sul punto due brevi osservazioni conclusive. Il modello di Irpef vigente, frutto della concertazione fiscale fra interessi politici ed economico sindacali, ha prodotto nell'arco di un ventennio la tassazione dei redditi da lavoro più elevata del pianeta. Gli effetti del cuneo

fiscale, risultato ultimo di queste scelte, sono stati fin qui contenuti almeno in parte dal sistema delle imprese, attraverso l'ammortizzatore anomalo dell'evasione fiscale e contributiva connesso con l'estensione della pratica del fuoribusta nelle imprese minori. Un modello, che non solo non si può estendere ragionevolmente oltre certe dimensioni di impresa, ma che l'aumentata competizione internazionale, che ha spazzato via quelle meno competitive, tende rapidamente a ridimensionare, quale fattore anomalo di competitività.

Sperare di contrastare il fenomeno dell'evasione a valle attraverso il controllo delle spese, senza rivedere dalle fondamenta la struttura dell'imposta personale e i suoi profili distributivi significa coltivare un'illusione. Accanto alla struttura delle imposte sul reddito, a mio parere andrebbero riviste sia le diverse tipologie di accertamento, sia quelle relative alle modalità della riscossione, che si basano su un sistema di ritenute alla fonte a titolo d'imposta totalizzante. La ritenuta a titolo d'imposta tende a deresponsabilizzare il titolare del debito tributario dandogli la sensazione che vi sia un altro, il sostituto d'imposta, che paga per lui.

Una condizione questa tutt'altro che irrealistica, perché ovviamente il sindacato tende a rinnovare i contratti al netto e non al lordo delle imposte. Un'idea, quella che si possa trasferire a piacimento l'onere delle imposte su uno o l'altro gruppo sociale, che la mondializzazione dell'economia e la competitività tra sistemi economici rende sempre meno praticabile, comunque con costi crescenti. Non si capisce ad esempio perché il costo del servizio sanitario nazionale debba essere finanziato parzialmente con il gettito di un tributo che esclude la maggioranza dei redditi da lavoro, quelli dipendenti. Sappiamo invece molto bene quanto incide negativamente in termini di competitività lo strumento fiscale utilizzato per raggiungere l'obiettivo e cioè l'Irap, e come sia una delle imposte caratterizzate da minore consenso.

D'altra parte questo esito per lungo tempo è stato favorito dal mondo delle imprese, che hanno ottenuto a spese della finanza pubblica generose compensazioni in altri settori. Pertanto una revisione nel senso di trasformare gradualmente le attuali ritenute a titolo d'imposta in ritenute d'acconto, avrebbe il pregio da un lato di responsabilizzare i contribuenti lavoratori dipendenti; dall'altro, se accompagnata da una riforma dell'Irpef nel senso indicato e dalla graduale abolizione dell'Irap, a partire dai contribuenti minori, renderebbe meno conveniente la pratica del fuoribusta, favorendo l'innescò di un circolo virtuoso, in cui l'allargamento delle basi imponibili sia accompagnato da una parallela riduzione del peso del tributo.

Un altro aspetto dell'imposta sui redditi che richiederebbe una revisione profonda è rappresentato dalla attività di accertamento. In Italia negli ultimi anni si è oscillato tra due estremi; da un lato si è cercato di semplificare la gestione amministrativa dei contribuenti minori, con la previsione di modelli di forfettizzazione dell'Irpef, in cui l'assenza di qualsiasi parametro di riferimento affidava la determinazione del tributo esclusivamente al buon volere del contribuente; dall'altro non ci si è mai posti seriamente il problema di realizzare un efficace modello di partecipazione dell'amministrazione alla fase della dichiarazione, rivolto ai contribuenti minori, sulla base dello schema adottato in Francia con la *declaration contrôlée*. Ci siamo invece limitati a sviluppare strumenti di accertamento automatico quali il redditometro e lo spesometro che per loro natura hanno ampi margini di arbitrarietà e un'efficacia modesta: ed in ogni caso tendono a frenare la spesa, ma di per sé non comportano un contenimento dell'evasione.

In tutti i casi un processo di riforma di questo tipo, attuato con la necessaria gradualità, potrebbe favorire, l'emersione di una quota significativa di imponibili precedentemente evasi o elusi. Riflessi ancora più significativi si avrebbero dal lato dei salari, il cui graduale aumento potrebbe consentire un recupero del potere di acquisto delle retribuzioni, affiancato da una riduzione del cuneo fiscale tra costo del lavoro e retribuzione netta.

Che lo schema di riforma strutturale dell'Irpef indicato in precedenza rappresenti un'ipotesi realistica con ricadute positive dal punto di vista dell'allargamento dell'imponibili dichiarati, sia nei profili distributivi è dimostrato dagli effetti dei tagli fiscali per 6 miliardi di euro introdotti con la finanziaria 2005, concentrati sulla no tax area e sulla family area nell'Irpef per 5,2 miliardi di euro e sul Irap per 720 milioni.

In quell'anno nonostante un Pil praticamente fermo (+0,1%) tutte le principali imposte videro un incremento del gettito molto superiore all'aumento nominale del Pil, con le maggiori punte registrate nei redditi soggetti a dichiarazione e nell'Iva interna; la deducibilità dalla base imponibile di € 8000 per i soggetti Irap con non più di cinque dipendenti aveva condotto in quell'anno ad un incremento del gettito del tributo nel settore privato del 10,3%!!! Dati che confermano l'importanza di un ripensamento strutturale del modello impositivo finalizzato a ridurre la convenienza ad evadere. Di tutto questo nell'azione del governo manca perfino la percezione.

9. L'Irap: questioni aperte in tema di compatibilità economica e giuridica

Considerazioni critiche altrettanto puntuali e motivate si riferiscono all'assenza nella delega sulla riforma tributaria di qualsiasi ipotesi di superamento dell'Irap. Un'opzione che

più di ogni altra evidenza una incapacità di fondo da parte dell' Esecutivo ad interpretare le principali cause della crisi dello stato fiscale.

L'Irap rappresenta un tributo caratterizzato da una serie di criticità sotto il profilo degli effetti economici, che trae origine da una pluralità di situazioni che presentano una più o meno accentuata frizione con i principi del diritto nazionale ed europeo. Una questione sempre aperta è rappresentata dall'estensione del tributo alle attività di lavoro autonomo. Come è noto la Corte di Cassazione con la propria giurisprudenza ha cercato, sulla base della sentenza numero 156 del 2001 della Corte costituzionale di individuare dei parametri oggettivi idonei a separare quelle attività di lavoro autonomo caratterizzate da un profilo organizzativo di per sé produttivo di valore aggiunto, rispetto alle altre in cui valore aggiunto della produzione e reddito tendono a sovrapporsi fino ad identificarsi. Queste ultime non esprimono all' evidenza alcuna ulteriore capacità contributiva.

A ben vedere però la Cassazione può cercare di attenuare ma non è in grado di risolvere le contraddizioni interne al modello di assoggettamento all'Irap delle attività di lavoro autonomo così come sono state disciplinate dalla legge istitutiva dell'Irap ,secondo l'interpretazione resa in punto di legittimità dalla Corte Costituzionale. D'altra parte la tendenza in atto da qualche anno a ridurre un po' il peso dell'Irap escludendo una quota crescente del costo del lavoro dalla base imponibile dell'imposta, rende sempre più irragionevole un tributo destinato a finanziare la spesa sanitaria con un prelievo che colpisce solo una minoranza di cittadini chiamati a usufruire del servizio.

Una condizione strutturale intrinseca al tributo che il legislatore delegante mostra di ignorare e che l'aumento della competizione internazionale e la mondializzazione dell'economia ha reso sempre più stringenti , specie nell'attività manifatturiere.

Recentemente, in seguito all'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia europea relativa alla libertà di movimento di capitali come libertà esterna, non limitata quindi ai Paesi membri dell'Unione, il problema della compatibilità di un'imposta con le caratteristiche dell'Irap è stato analizzato in relazione ai limiti che la particolare struttura del tributo determina rispetto alla libera circolazione dei capitali.

Un profilo fin qui non esaminato, che potrebbe riaprire la questione della compatibilità dell'Irap con il diritto europeo, in riferimento al contrasto della particolare struttura impositiva con una delle libertà fondamentali. Una incompatibilità è bene sottolinearlo, molto più radicale di quella esaminata e risolta negativamente dalla Corte di giustizia in relazione al rapporto tra Iva e di Irap ai sensi dell'articolo 33 della sesta direttiva Iva; che

comunque poteva essere corretta attraverso la modifica di qualche elemento significativo della base imponibile dell'Irap (ad esempio con l'esclusione del costo del lavoro)

Si pensi a un'impresa multinazionale che abbia la propria sede principale all'estero e produca in Italia sia per il mercato interno sia per l'esportazione; in Italia assolverà l'Irap sull'insieme della produzione, sia immessa direttamente al consumo, sia esportata. Non potrà invece dedurre nel paese dove ha la sede principale, l'Irap assolta in Italia sulle proprie esportazioni provenienti dal nostro paese, perché l'Irap è un'imposta che non esiste in nessun altro ordinamento tributario, e quindi non rientra tra i tributi regolati dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Una anomalia, che ovviamente incide sulla libertà di movimento dei capitali perché penalizza gli investimenti in Italia.

Accanto a questo profilo l'Irap ormai evidenzia un aspetto ancora più subdolo, rappresentato dalla violazione congiunta degli articoli 41, 53 e 117 II° comma, per contrasto con il principio costituzionale interno di tutela della concorrenza. Com'è noto l'Irap è un'imposta sul valore aggiunto della produzione e si caratterizza per il fatto di gravare le esportazioni dall'Italia e di esentare invece le importazioni. Mentre sul piano interno l'Irap non viola alcuna disposizione nazionale perché incide su tutta la produzione di beni e servizi indipendentemente dalla loro destinazione, per le importazioni la vicenda presenta aspetti completamente diversi.

L'Irap infatti costituisce rispetto alla produzione nazionale un premio occulto all'importazione di beni analoghi prodotti in altri paesi. L'imposta quindi rappresenta un fattore discriminante che incide pesantemente sul principio della libera concorrenza.

Infatti l'Irap, per non porsi in contrasto con l'articolo 33 della sesta direttiva Iva ha esentato sin dalla sua introduzione nel 1997 le importazioni, sulle quali questo tributo anomalo incide quindi solo sul valore della commercializzazione. Una violazione palese del principio di tutela della libera concorrenza, che rinvia sia all'articolo 117 secondo comma, che attribuisce la tutela della concorrenza alla competenza legislativa esclusiva dello Stato; sia al 41, che nel riservare alla legge la disciplina delle attività economiche, vincola come è ovvio il legislatore anche tributario al rispetto dei principi costituzionali.

Non sfugge che il richiamo all'articolo 41 evidenzia una ulteriore interferenza della normativa in discussione con l'articolo 53 della Costituzione. Nel definire uno degli aspetti fiscali che incidono sulle attività produttive ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione, il legislatore ha infatti trascurato di considerare che un'imposta sul valore aggiunto della produzione di beni e servizi, per non porsi in contrasto con la Costituzione non può limitarsi

a non escludere dal tributo alcuna attività produttiva in Italia; deve anche porsi il problema della commercializzazione in Italia di prodotti importati.

La violazione dell'articolo 41 in tema di tutela della concorrenza interferisce pertanto con l'art. 53 discriminando irragionevolmente sotto il profilo tributario le produzioni nazionali rispetto ai beni importati, commercializzati nel nostro paese. Una penalizzazione che ovviamente si somma con l'analogo divieto posto dal diritto europeo, non soltanto in punto di contrasto con la libera circolazione dei capitali, ma anche con la discriminazione inversa in tema di libertà di concorrenza determinata dall'esenzione che la disciplina dell'Irap riserva alle importazioni.

L'incompatibilità dell'Irap con i principi del diritto europeo emerge anche da un altro angolo visuale quello relativo al divieto di aiuti di Stato regolato dagli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea. È vero che la norma in questione sembra riferirsi al divieto di introdurre misure agevolative a carattere finanziario o tributario, per le interferenze che queste misure potrebbero avere sul corretto funzionamento del Mercato unico.

La non imponibilità delle importazioni ai fini dell'Irap, viene giustificata infatti in base al principio di territorialità: l'imposta colpisce il valore aggiunto della produzione realizzato in Italia, dunque l'esenzione delle importazioni non ha in sé alcun carattere agevolativo: semplicemente la produzione di beni importati non rientra nell'ambito di applicazione del tributo in quanto realizzata fuori dal territorio dello Stato.

Tuttavia questa soluzione, che fin dal momento dell'istituzione del nuovo tributo nel 1997 rispondeva all'esigenza di evitare che l'Irap assumesse le caratteristiche di un'imposta ad effetto equivalente rispetto all'Iva, violando l'articolo 33 della sesta direttiva Iva, si comporta rispetto all'articolo 107 del TFUE, come una misura agevolativa che interferisce negativamente sul corretto funzionamento del mercato unico.

La non imponibilità delle importazioni ai fini Irap ha infatti sul mercato interno un effetto analogo all'introduzione di un premio all'importazione, ed in quanto tale interferisce in modo diretto sul funzionamento del mercato unico in Italia, falsando la concorrenza. Proprio il principio di cui gli articoli 107 e 108 del TFUE, sono chiamati a garantire il rispetto, con una formulazione tanto ampia da farvi rientrare, per gli effetti prodotti, anche la non imponibilità dell'Irap all'importazione, finalizzata ad aggirare il divieto di istituire tributi ad effetto equivalente rispetto all'Iva.

Vi sono quindi buone ragioni per sostenere che una misura fiscale che discrimina con le modalità che caratterizzano l'Irap, le merci prodotte e vendute in Italia, rispetto a quelle importate e vendute sempre sul mercato italiano, si ponga in contrasto insanabile con i principi che regolano la tutela della concorrenza in ambito europeo ai fini del corretto funzionamento del mercato unico.

Questo aspetto è reso particolarmente evidente nel settore della produzione di autoveicoli, perché l'organizzazione produttiva che lo caratterizza in tutta Europa, ruota intorno a pochi produttori generalisti e a un numero ristretto di produttori di componentistica, che non consente, come avviene in Italia in altri comparti, di utilizzare neppure marginalmente l'ammortizzatore anomalo dell'evasione; la quale nel passaggio tra la piccola e la media impresa determina quei recuperi invisibili ma concreti di produttività che le statistiche non sono in grado di leggere.

Di tal che mentre i giornali economici ci raccontano che la produttività italiana ha perso nell'arco di un quindicennio 30 punti rispetto alla Germania, i dati sulle esportazioni ci descrivono un'altra storia, quella delle esportazioni italiane che nel 2011 sono cresciute del 12,6% contro l'11,3% di quelle tedesche. In buona sostanza la produzione di autoveicoli è in assoluto in Italia la più penalizzata dall'Irap per i motivi richiamati in precedenza; ma le rapide trasformazioni che stanno caratterizzando interi settori produttivi nei paesi avanzati, con i quali si confronta ogni giorno con coraggio, la nostra industria manifatturiera sta rendendo l'Irap una vera e propria imposta suicida.

Basta guardare alla crescita esponenziale delle importazioni di componentistica e di beni intermedi dall'est lontano negli ultimi due anni per comprendere che l'Italia rischia di mettere definitivamente in crisi il settore dei distretti, che ha tenuto durante la recessione del 2009 ed ha aperto la strada alla ripresa del 2010. Ma quel che è peggio, se non si affronta rapidamente e seriamente il tema del suo superamento, gli effetti negativi di questo tributo anomalo si trasmetteranno rapidamente ad altri settori della produzione e alla distribuzione; un settore caratterizzato da una profonda ristrutturazione in cui la crisi della domanda interna, sta riducendo rapidamente i margini ,accelerando la chiusura di un numero crescente di esercizi commerciali.

E' tuttavia evidente che il superamento dell'Irap, così come la riforma dell'Irpef richiedono un approccio culturale e politico opposto a quello perseguito negli ultimi anni, fondato sulla stabilizzazione del sistema vigente attraverso il contrasto all' evasione. Occorre ribaltarne la logica riducendo la convenienza ad evadere , attraverso la riforma delle imposte

sui redditi personali e di impresa, per favorire l'emersione di una quota crescente di economia irregolare. Una riforma che rimetta in moto lo sviluppo anziché paralizzare l'economia con una politica tributaria cieca, inutilmente aggressiva per tutta la platea dei contribuenti, i cui esiti purtroppo sono davanti ai nostri occhi.

10. *Conclusioni*

Nelle pagine precedenti ho cercato di offrire una serie di elementi per analizzare alcuni degli aspetti più significativi della crisi fiscale in cui l'Italia è immersa, in modo da evidenziarne i fattori di maggiore criticità nei riflessi economici e nelle cause, che hanno sempre un comune denominatore giuridico.

Sotto questo profilo la crisi attuale si distingue profondamente da quella del 1992. Venti anni or sono le condizioni di instabilità della nostra finanza pubblica non erano sicuramente migliori delle attuali. (Il deficit di bilancio era da anni stabilmente a due cifre) Tuttavia mentre all'inizio degli anni 90 lo squilibrio della finanza pubblica era stato determinato da un eccesso di spesa finanziata in debito, cui corrispondeva un sistema tributario che offriva ampi margini per aumentare il gettito, la crisi fiscale del 2012 presenta aspetti radicalmente diversi.

Nel definirla ho parlato di crisi dello Stato fiscale perché negli ultimi anni, in assenza di qualcosa che lontanamente potesse somigliare ad una politica tributaria, in Italia i Governi hanno utilizzato la crisi per avviare una politica di incremento indiscriminato delle imposte, concentrata su una platea di contribuenti la più estesa possibile, accompagnata da una sempre più evidente compressione dei diritti dei contribuenti, costituzionalmente protetti.

Una vera e propria crisi dello Stato fiscale, cioè di uno Stato che non sembra avere altro obiettivo che quello di aumentare i tributi: a prescindere dai profili distributivi e dai connessi effetti economici. In buona sostanza si è assistito, tra il 2011 e il 2012 ad una crisi fiscale che non ha precedenti e non trova riscontro in nessun altro paese ad elevato sviluppo. Basta andare alla Spagna che con una disoccupazione 2,3 volte superiore a quella italiana, un crollo drammatico del mercato immobiliare, ed una grave crisi del sistema bancario che ha richiesto fin qui aiuti pubblici per oltre 100 miliardi di euro, registrerà nel 2012 un calo del Pil pari a circa la metà di quello italiano.

Una prima considerazione investe direttamente i profili istituzionali e si riferisce sia allo svuotamento della riserva di legge, che ha reso libero il Governo da qualsiasi forma di controllo; sia alla stessa natura del Governo, in cui al profilo tecnico che emerge in pieno

nell'uso spregiudicato di strumenti giuridici per realizzare obiettivi contingenti, nel più evidente disprezzo dei diritti dei singoli, e dei principi costituzionali, si affianca una caratterizzazione più politica, tipica di Governi di transizione.

Il quadro che ne emerge è tutt'altro che lusinghiero. Certo l'immagine internazionale del Governo italiano appare indubbiamente migliorata. (Ci voleva poco !!) Ma dal punto di vista della tutela degli interessi nazionali il ruolo svolto dal Governo Monti in Europa è stato tutto sommato marginale. La riduzione delle tensioni intorno al nostro debito pubblico, ha coinciso con la previsione da parte dell'Istat di una recessione nel 2012 del 2,6%. È stata cioè conseguenza della nuova politica della BCE, sulla quale l'incidenza del nostro Paese, a parte l'autorevolezza del Governatore Draghi, non è sicuramente determinante.

Al contrario i dati sulla politica tributaria e sui suoi effetti economico sociali, evidenziano una miscela di approssimazione, incompetenza, condizionamenti politici ed ideologici, mancata considerazione degli effetti economici e distributivi delle misure adottate, assoluta indifferenza ai diritti dei cittadini contribuenti, che provoca sconcerto. Il tutto in un quadro istituzionale marcato da una sempre più evidente marginalizzazione del Parlamento e dall'eclissi del diritto, la chiave di lettura di una crisi altrimenti incomprensibile.

Anche da quest'angolo visuale il diritto tributario o meglio la sua eclissi gioca un ruolo di particolare rilievo. Negli ultimi mesi ci si è divisi in dottrina sul ruolo del principio di capacità contributiva e sui limiti della sua funzione garantista; da un lato si è riaffermato il ruolo redistributivo insito nel principio stesso, mentre da un altro punto di vista se ne è indicato il limite nella tutela dei diritti proprietari. Non ci siamo accorti che nel frattempo, la disarticolazione del principio di unità del sistema finanziario, alimentata da una lettura interessata, tuttavia destituita di ogni fondamento del principio, accantonato alla luce del federalismo fiscale, ha consentito ai Governi che si sono succeduti negli ultimi due anni di adottare una serie di aumenti di imposte a pioggia, senza alcun collegamento con la capacità contributiva, fortemente regressivi.

Un aumento della pressione tributaria che, in assenza di qualsiasi coordinamento e attenzione agli effetti distributivi delle misure assunte, ha alimentato una recessione i cui effetti contrastano visibilmente con gli obiettivi distributivi che caratterizzano nel nostro ordinamento costituzionale l'attività finanziaria, e che si riassumono nel principio di unità del sistema finanziario.

Un principio che rappresenta il crocevia di delicati equilibri costituzionali che coinvolgono sia il Governo, impegnato a realizzare attraverso l'attività finanziaria il proprio

indirizzo politico; sia il Parlamento che svolge in questo campo un ruolo decisivo, al tempo stesso decisionale, di garanzia, di controllo. Rispetto alla crisi odierna il recupero del ruolo del Parlamento rappresenta la premessa per rivitalizzare il principio di unità del sistema finanziario; la pietra d'angolo su cui costruire un nuovo equilibrio di finanza pubblica fondato sulla ripresa dello sviluppo.

Un miraggio, rispetto alle cosiddette politiche di rigore avviate da Tremonti e proseguite da Monti che hanno sommerso Italia con una grandine di tasse distribuite alla cieca; una politica tributaria che per ridurre di un punto il disavanzo di bilancio riuscirà in meno di due anni a fare volatilizzare tre punti di Pil e a peggiorare ulteriormente il rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo.

Da ultimo il Governo sta tentando di utilizzare la recessione e la crisi per giustificare gli effetti di una politica tributaria che all'evidenza rappresenta la principale causa della recessione in atto. Una operazione maldestra che, da parte del Presidente del Consiglio richiederebbe, quanto meno nelle dichiarazioni, un po' più di sobrietà.

Una seconda considerazione, riguarda non soltanto il sistema tributario, ma lo investe comunque in pieno; consiste nell'idea sempre più diffusa che in un momento di crisi si possa fare a meno dei principi; che il diritto possa essere reso libero dai vincoli rappresentati dai principi e che possa pertanto essere impiegato per obiettivi contingenti senza alcuna limitazione. Non ci vuol molto a comprendere che l'innesto di questa tendenza in un sistema caratterizzato da una crisi profonda delle istituzioni che ha il suo epicentro nell'istituto parlamentare, rappresenta ben più di un elemento di criticità; costituisce una spia di una deriva pericolosissima, che ha già ridotto le nostre istituzioni democratiche ad un'intelaiatura che appare sempre meno supportata da contenuti. Di qui l'urgenza di una rapida inversione di tendenza.

Una terza riflessione si riferisce alla necessità di una riforma complessiva del sistema tributario che, come una clessidra, scandisca il cambio di passo, ribaltandone la logica ispiratrice rispetto agli interventi che si sono succeduti in campo tributario, senza nessuna logica diversa dall'aumento del gettito, negli ultimi anni. Un approccio innanzitutto culturale che liberi il fisco italiano dall'oppressione di uno statalismo curatore di molti interessi, in cui spicca l'assenza del diritto. Il pieno recupero della responsabilità delle scelte in campo tributario, assegnata dalla Costituzione al Parlamento costituisce la premessa per costruire un sistema tributario basato sul consenso dei cittadini.

Un'ultima conclusiva osservazione riguarda l'insieme delle cause che hanno frenato l'Italia nell'ultimo decennio. Ho evidenziato in queste note il ruolo centrale svolto da una fiscalità senza diritto, avendo chiaro che il fisco rappresenta un po' il catalizzatore, ma non è certo il solo elemento che condiziona la crescita della società italiana. Ho cercato di richiamare i principali fattori di criticità, a partire dalla crisi delle istituzioni e del diritto, perché ritengo che non abbiamo più tempo per inseguire illusioni e miraggi, quali quello rappresentato dall'ubriacatura federalista dell'ultimo decennio; la quale beninteso, non ha nulla a che vedere con la costruzione di un modello di decentramento sostenibile, responsabilizzante. Per il quale è bene dirlo, occorre una nuova riforma costituzionale.

Anche se nel prossimo futuro si dovessero avviare le condizioni per un percorso virtuoso credo si debba in ogni caso evitare di confondere i problemi che oggi la nostra Comunità ha di fronte, che per tanti aspetti ci riporta al 1992, con l'immagine delle difficoltà, degli squilibri e delle distorsioni che caratterizzano l'Italia in questo difficile passaggio storico.

A ben vedere, per dare inizio ad una svolta virtuosa bisogna comprendere che per avviare le riforme non serve soffermarsi sull'immagine più o meno dettagliata che ci può restituire l'Italia oggi; bisogna invece avere la pazienza di rivedere il film dell'Italia negli ultimi trent'anni, analizzando con attenzione le fotografie del nostro album di famiglia. Un esercizio indubbiamente più difficile rispetto all'idea tanto diffusa nei gruppi dominanti (il più delle volte privilegiati all'ombra del settore pubblico), che il problema si risolva aumentando le imposte, fino ad aggiungere un punto di equilibrio (tanto pagano in prevalenza gli altri).

Una prospettiva che non sta in piedi, anche dal punto di vista meccanico: è difficile realizzare un equilibrio stabile moltiplicando le disuguaglianze e gli squilibri. Un indirizzo che va comunque rifiutato innanzitutto dal punto di vista culturale, perché rappresenta una prospettiva che divide, mentre per offrire una speranza concreta alle generazioni più giovani, occorre puntare ad un nuovo equilibrio fondato sul diritto, su cui costruire una prospettiva di crescita unificante per la nostra comunità nazionale.

Una riflessione che ci riguarda da vicino perché ci coinvolge come cittadini, ma ci impegna innanzitutto come studiosi. Dobbiamo semplicemente riappropriarci della questione tributaria, per riportarvi al centro il diritto; una prospettiva certo di non breve periodo, così come l'avvio di una riforma tributaria che per consolidarsi e produrre effetti non effimeri, dovrà accompagnare il nostro Paese per un arco temporale che travalichi quello di una sola legislatura.

Un disegno in cui si ritrovano i valori fondanti della Costituzione repubblicana; che si rispecchiano in misura crescente nella giurisprudenza della Corte di giustizia europea, che ci ricorda che con il Trattato di Lisbona, il cittadino europeo è il protagonista dell'evoluzione delle istituzioni europee fondate sul diritto. In Italia la ripresa del diritto dipende anche da noi.

BIBLIOGRAFIA RAGIONATA

- ABBAMONTE G. “Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria” sta in : Del Derecho de la Hacienda Publica al Derecho tributario, ed. Jovene vol,I° pag.131 e ss. 2011
- ALESINA A. ICHINO A. “L'Italia fatta in casa”, Mondadori ed. 2009
- AMATO M. FANTACCI L. “Come salvare il mercato dal capitalismo” Donzelli ed. 2012
- AMATUCCI F. “Retroattività della norma tributaria in ambito comunitario e tutela del contribuente”, Rassegna Tributaria n. 2 /2010 pag. 326 e ss.
- AMATUCCI F. “Principi di ragionevolezza ed eguaglianza e capacità contributiva ex art. 3 e:53 ed autonomia tributaria delle regioni” in Quaderni della rivista di diritto tributario numero tre 2009 pagina 63 e ss.
- AMOROSO B. – JESPERSEN J. “L'Europa oltre l'euro”, Lit. edizioni , 2012
- ARTHUIS J. “S.O.S. Finances Publiques”, Calman –Levy ed . 2011
- A: V. “La Réforme Fiscale” Revue de Finances Publiques L:G.D.J. ed .n. 116 novembre 2011
- A.V. “Constitution et équilibre des Finances Publiques, un débat d' avenir”, Revue française de finances publiques n.117 L.G.D.J. ed. n.117
- BATISTONI FERRARA F., Eguaglianza e capacità contributive, in Riv. Dir. Trib. N.2009/6, p.477 e ss.;
- BEGHIN M. “Profili sistematici questione aperte in tema di accertamento ‘sintetico’ e ‘sintetico redditometro’”, RDT 2010 parte I pag. 717
- BEZES PH. SINE A. “Gouverner (par) les finances publiques”
- BONOMI A. “Sotto la pelle dello stato”, Feltrinelli ed. 2010
- BORDIGNON M. “L'Europa fatta in casa”, Il Mulino ed. 2012
- CASSESE S. “Il diritto globale” Einaudi ed 2009.
- CASSESE S. “L'Italia: una società senza stato”, Il Mulino ed. 2011
- CORALI E “Federalismo fiscale e costituzione”, Giuffrè ed. 2010
- COURTOIS P. “L'impot de solidarité sur la fortune”, Litec ed. 1989
- DAHRENDORF R. “Quadrare il cerchio”, La Terza ed. 2009

- DAVID C., Deduzione delle spese, evasione fiscale internazionale e diritto comunitario: studio comparativo (Germania, Francia, Regno Unito), in Riv. Dir. Fin. E Sc. Delle Fin., n.2008/1, p88 e ss;
- DE MITA E., Le basi costituzionali del federalismo fiscale, Giuffrè, 2009;
- DI VICO D. FITTIPALDI E. “Profondo Italia” 2004
- GRILLET-PONTON D. “La famille ew le fisc” puf. 1998
- DEL FEDERICO L. “La rilevanza della legge generale sul azione amministrativa in materia tributaria e invalidità degli atti in positivi” R D T 2010 parte I pag. 729 e. ss
- DI PIETRO A. “Il consenso all'imposizione e la sua legge” in Rassegna Tributaria n. 2012 pag.11 e ss.
- DI PIETRO V. “Riforme di governance economica in Italia e in Europa”, IANUA ed. 2011
- FAZZINI E. “Attività economiche e di imposizione fiscale”, Cedam 2005
- FELTRI S. “Il giorno in cui l'euro morì”, Alberti ed. 2011
- FERRARA A. SALERNO G. “Il federalismo fiscale commento alla legge 42 del 2009”, Jovene ed. 2010
- FESTA L. SAPELLI G. “Capitalismi”, Boroli ed. 2009
- FORTIS M. “La crisi mondiale e l'Italia”, Il Mulino 2009
- FORTE F. FELICE F. “Il liberalismo delle regole”, Rubettino ed. 2010n. 3 /2011 p. 697 e ss essersi.
- GALLO F. “Il difficile cammino italiano per un capitalismo moderno: il contributo di persone in alla produzione legislativa in materia fiscale”, Rassegna tributaria
- GALLO F. “Le ragioni del fisco”, Il Mulino 2007
- GIANNULI A. “Uscire dalla crisi è possibile”, Salani ed.2011
- GIOVANNINI A. “Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi” in Rassegna tributaria n. 2011 pag. 609 e ss.
- GIOVANNINI A. “Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento”, Rassegna Tributaria n. 4 /2010 pag.932 e ss.
- GOLDSTEIN A. “BRIC Brasile, Russia, India, Cina alla guida dell'economia globale”, Il Mulino 2011
- GONSARD S. E'TIENNE G. “Le bouclier fiscal” Franel ed. 2008
- IANNELLO N. “La società senza Stato”, Rubettino ed. 2004
- INGRAO G., DL anticrisi e “stretta” sulla normativa CFC. Contrasto agli abusi fiscali o miopia del legislatore?, in Rassegna Tributaria n.1/2010, p.87 e ss;
- IRTI N. “Diritto senza verità”, La Terza ed. 2011
- KRUGMAN P. “Fuori da questa crisi, adesso!” Garzanti ed. 2012
- LANDAIS C. PIKETTY T. SAEZ E. “Per una rivoluzione fiscale”, La Scuola ed. 2011
- LA ROSA S. “Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto”, R.D.T. 2010 parte I pag. 785 e ss.
- LARROUTURU P. “Svegliatevi”, Piemme ed. 2012

- LA SCALA E. A. “Federalismo fiscale e autonomia degli enti territoriali”, Giappichelli ed. 2010
- LA TORRE G. “Il grande bluff - il caso Tremonti Tremonti”, Melampo ed 2009
- L' ETAT DE LA FRANCE 2011-2012, La découverte ed. 2011
- L'ITALIA CHE NON CRESCE ed. Ventiquattr'ore 2011
- LOPRESTO F. “Le regole del mercato senza regole”, Pellegrini ed. 2011
- LUCIANI M. “Costituzione, tributi e mercato” in Rassegna Tributaria n. 4 2012 pag. 831 e ss.
- LUPI R. “Le illusioni fiscali” Il Mulino ed.
- LUPI R., Evasione fiscale e diversa rilevabilità della capacità economica, in Rass. Trib., n.6/2007, p.1649;
- Lupi R. “Manuale giuridico di scienza delle finanze” Dike ed. 2012
- MARCHESELLI A. “ Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti” in Diritto e Pratica Tributaria 2011 n. 3 pag.521 e ss.
- MAZZAGRECO D “I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente”, Giappichelli ed. 2012 .
- MELDOLESI L. “Il nuovo arriva dal sud” Marsilio ed. 2009
- MELOT N. “Territorialité et mondialité de l' impot” Dalloz ed. 2004
- MORCALDO G. “Una politica economica per la crescita”, Franco Angeli ed. 2007
- MOSCHETTI F. “I principi di giustizia fiscale della costituzione italiana, per “l'ordinamento giuridico in cammino” dell'unione europea”, R.D. 2010 parte I pag. 427 e ss.
- MOSCHETTI F. “Il “principio democratico” su viso allo statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva”, RDT n. 7/8, 2011pag. 731 e ss.
- NANNICINI T. “ Non ci resta che crescere”, Università Bocconi editore 2011
- Peillon A. “600 milliards Qui manquent à la France”, Seuil ed.2012
- PERRONE CAPANO R. “Aumentano le imposte, cala il gettito, crolla il Pil: ma per comprendere cosa sta accadendo, è inutile scomodare la afferra” Innovazione e Diritto , n. 2 2012 pag. 5 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali .” Innovazione e Diritto, n. 2, 2011 pag.3 ess.
- PERRONE CAPANO R. “Ridurre le imposte sulle famiglie sulla produzione per consolidare la ripresa; stabilizzare la pressione fiscale dando avvio alla riforma del fisco per accelerare il equilibrio del bilancio; quadratura del cerchio o avvio di un possibile circolo virtuoso?” Innovazione e Diritto n. 2 2010 pag. 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutandone la crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola” Innovazione e Diritto n. 5 2010 pag.1 e ss.

- PERRONE CAPANO R. “Per contrastare con efficacia la recessione occorre approfondire di origini tributarie della scarsa competitività dell'economia italiana” *Innovazione e Diritto* n.2 2009 pag 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R. “Il falso mito del contrasto all'evasione come obiettivo di politica tributaria, tra vincoli strutturali dell'ordinamento, riflessi economici delle imposte ed affievolimento dei principi giuridici” *Innovazione e Diritto* “ n. 2 2008 pagina. 1 e ss.
- PERRONE CAPANO R: “ Verso la finanziaria: quando la crescita dell'entrata rincorre la spesa, tra eclissi del Parlamento e sfide della competizione internazionale” *Innovazione e Diritto*, n.4 2007 Pag. 4 e ss.
- 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*, 6/2007;
- PESOLE D: “Il Salasso”, Lit. edizioni 2012
- PIANTA M. “Nove su 10 perché stiamo (quasi) tutti peggio di 10 anni fa”, *La Terza* ed. 2012
- PIANTAVIGNA P. “Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo”
- PIGNATARO G.M . “ Riequilibrio e rilancio”, 24 ore ed. 2011
- PLAZAS VEGA M. “Il diritto della finanza pubblica e il diritto tributario”, *Jovene*, 2009;
- PROCOPIO M. “L' Improvvisata (e recessiva) manovra di Ferragosto” in *Dir. e Pratica Tributaria* n. 5 , 2011 pag.) 917 e ss.
- PROCOPIO M. “Interventi del Governo Monti sul contenimento della spesa pubblica e sul rilancio economico: alcuni spunti critici” *Diritto e pratica tributaria* 2012 n. 1 pag. 55 e ss.
- QUADRIO CURZIO A., *Le tasse? Il federalismo le farà scendere*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n.5/2009, p.1081;
- RAWLS J. “Una teoria della giustizia”, *Feltrinelli* ed. 2007
- RICOLFI L. “Ostaggi dello Stato”, *Guerini* ed 2008
- RICOLFI L. “La Repubblica delle tasse”, *Rizzoli* 2011
- RIVOSECCHI G. “Il federalismo fiscale giurisprudenza costituzionale è legge 42/2009, ovvero: del mancato coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.” In *R.D.T.* 2010, parte prima pag. 49 e ss.
- RONCAGLIA A. “Economisti che sbagliano”, *La Terza* ed. 2010
- RODRIK D. “La globalizzazione intelligente”, *La Terza* ed. 2011
- SALIN P. “Ritornare al capitalismo per evitare la crisi”, *Rubettino* ed. 2011
- SALVADORI M. L. “Democrazie senza democrazia”, *La Terza* ed. 2011
- SALVADORI M. L. “L'Italia e i suoi tre stati”, *La Terza* ed. 2011
- SALVINI L. –MELIS G. “Financial crisis and single market”, *Discendo agitur* ed. 2012
- SANTORO A. “L'evasione fiscale quanto, come e perché”, *Il Mulino* 2010
- SAPELLI G. “La democrazia trasformata”, *Mondadori* ed. 2007

- SCABROSETTI S. “Democrazia, crescita e redistribuzione: lo stato dell'arte”, Riv. Dir. Fin. 2010, n1, I pag 28 e ss.
- SCOTTI V. “L'Italia corta” Data news ed. 2010
- SGRITTA G. “Dentro la crisi-povertà e processi di impoverimento in tre aree metropolitane”, Franco Angeli ed. 2010
- STIGLIZ J. “Il ruolo economico dello Stato”, Il Mulino 1989
- STIGLIZ J., SEN A., FITOUSSIJ.P. “La misura sbagliata delle nostre vite”, Etas ed. 2010
- TRIGILIA C. “Non c'è Nord senza sud”, Il Mulino 2012
- TODOROV T. “I nemici intimi della democrazia”, Garzanti ed. 2012
- TURCHI A. “Coscienti evasori - problemi e prospettive dell'obiezione fiscale”, Franco angeli 2011
- URBINATI N. “Liberi e uguali”, La terza ed. 2011
- URICCHIO A. “Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali”, Cacucci ed. 2010
- VERSIGLIONI M. “Prova e studi di settore”, Giuffrè, 2007
- VILLANI M. “Quando il leasing non vuol dire “abuso” ” in RDT , n. 6 2011 parte IV pag. 147 e ss.
- VILLANI M. “Trap: spunti ricostruttivi di un percorso indefinito” in Innovazione e Diritto, 2012, n. 2 pag.
- VILLANI M. “L'abuso del diritto: incomprendione o incertezza delle scelte di fondo” in RDT n. 5, 2012 parte IV pag.
- VITALETTI G. “Principi fiscali ed economia globale” in Ri101 e ss.nm.v. Dir. Fin. 2010 n. 2 , I, pag. 117 e ss.
- ZINGALES L. “Manifesto capitalista”, Rizzoli 2012