

La riforma tributaria italiana del 1973-74: un successo parziale con molti problemi

I. Premessa

1. In Italia, la discussione sulla politica tributaria ha assunto negli ultimi anni toni sempre più accesi. Vaste categorie di cittadini organizzati in sindacati ed associazioni si sono mobilitate su temi di natura tributaria. Il governo cerca affannosamente risposte sia all'esigenza di finanziamento di una spesa pubblica molto alta e ancora in espansione, sia alle richieste di una ripartizione del carico tributario meno iniqua e disincentivante. Gli esperti si chiedono se la riforma tributaria introdotta appena un decennio fa sia fallita, quali siano le cause degli insuccessi e quali le modifiche da introdurre per rimuoverle.

Nella discussione odierna riappaiono vecchie domande riferite alla nuova realtà tributaria del dopo-riforma. Il prelievo tributario in Italia è eccessivo o insufficiente, e rispetto a quali *standards* di riferimento? È cresciuto troppo rapidamente negli anni più recenti rispetto a una relativa stazionarietà negli anni precedenti la riforma? La distribuzione dell'accresciuto prelievo tributario è risultata troppo squilibrata tra categorie sociali, tipi di reddito, classi di reddito? I risultati della riforma tributaria in termini di livello del prelievo e di sua ripartizione tra i cittadini sono dovuti a fattori esterni imprevedibili al momento dell'introduzione della riforma, o anche a comportamenti prevedibili del legislatore, dei contribuenti e dell'amministrazione finanziaria? Per quali motivi la riforma tributaria sembra aver conseguito soltanto l'obiettivo di un maggior gettito e aver mancato gli altri obiettivi che le erano stati assegnati? Quali obiettivi sono ancora oggi assegnabili al nostro sistema tributario, oltre quello di fornire le entrate per finanziare (e in che misura?) la spesa pubblica? Il nostro sistema tributario può ancora servire, e quanto, ad assicurare una distribuzione del reddito e della ricchezza meno diseguale, a regolare il potere d'acquisto in tasca

ai cittadini e la loro spesa complessiva, a eliminare distorsioni e inefficienze e a stimolare gli investimenti e l'attività produttiva? Quale struttura tributaria è oggi in grado di perseguire questi diversi obiettivi senza imporre costi di amministrazione e di adempimento troppo elevati? Come si modifica il processo delle scelte pubbliche in presenza di un prelievo tributario molto elevato, e come si modifica il comportamento del legislatore, dei contribuenti e dell'amministrazione finanziaria quando il prelievo tributario complessivo si avvicina, e sembra destinato a rimanervi per il prossimo prevedibile futuro, a circa la metà del prodotto interno lordo?

La risposta a queste domande tradizionali non può essere oggi cercata prescindendo dalle tendenze manifestatesi e dall'esperienza accumulata negli ultimi dieci anni dopo l'introduzione della riforma tributaria. Lo scopo di questo articolo non è di fornire risposte dirette alle domande sopra elencate,¹ ma di segnalare alcune vicende della riforma tributaria italiana del 1973-74 che possono fornire utili elementi nel cercare quelle risposte. Saranno perciò ricordati i mutamenti fondamentali, rispetto alla situazione precedente e a quella prevalente in altri paesi comparabili, verificatisi nel livello e nella composizione del prelievo tributario in Italia nel corso degli ultimi anni dopo l'introduzione della riforma; si indicherà come lo stesso innegabile successo della riforma in termini di aumento del gettito sia all'origine delle difficoltà che oggi incontra il nostro sistema tributario, e si accennerà ai problemi più grossi ancora aperti quali essi appaiono alla luce dell'esperienza fin qui compiuta, e alle prospettive per una loro difficile e temporanea soluzione.

Un'occasione favorevole per ritornare su questi temi è fornita dalla recente pubblicazione degli scritti di finanza pubblica di Cesare Cosciani,² che costituiscono una guida eccezionale per identificare le possibilità e i limiti di qualsiasi riforma tributaria. La partecipazione diretta di Cosciani alla formulazione delle due importanti riforme

¹ Molte di quelle domande sono state formulate, cercando di fornire qualche risposta, in E. Gerelli e M. Vitale (a cura di), *È fallita la riforma tributaria?* Milano, Angeli, 1979; A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*. Bologna, Il Mulino, 1979; R. VALIANI, *La tassazione diseguale*. Roma, FNDAI, 1982; E. Gerelli e R. Valiani (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*. Milano, Angeli, 1984, nei quali è contenuta anche un'ampia bibliografia.

² C. COSCIANI, *Scritti scelti di finanza pubblica*. Ristampati a cura dei suoi allievi in occasione del 75° compleanno dell'autore. Padova, Cedam, 1983. I riferimenti bibliografici, ove non altrimenti indicato, saranno agli scritti ristampati in questo volume; per i riferimenti ad altri scritti non ristampati in questo volume, si rinvia alla "Bibliografia generale degli scritti di Cesare Cosciani" (a cura di A.M. Cavaniglia) contenuta nel volume citato alle pagg. 1063-1076.

tributarie italiane di questo dopoguerra (del 1951 e del 1973-74), le sue approfondite analisi degli schemi teorici di riferimento e delle loro condizioni di applicabilità alla realtà italiana, le sue riserve critiche su molte scelte compiute affrettatamente o non compiute affatto, le sue indicazioni di soluzioni tecniche alternative costituiscono un'eccezione al disimpegno dai problemi concreti della politica tributaria rilevato da James Buchanan come una caratteristica della tradizione italiana di finanza pubblica.³ Questo arricchimento della tradizione italiana, dovuto a Cosciani e ad altri autori operanti in questo secondo dopoguerra, ci consentirà di meglio valutare quali mutamenti nel livello e nella struttura del prelievo tributario prodotti dalla riforma possono considerarsi previsti e auspicati e quali, invece, risultano imprevisi o subiti; di analizzare i motivi della parziale attuazione del disegno originario della riforma tributaria, distinguendo i motivi attribuibili ai limiti del disegno stesso e quelli legati ai profondi cambiamenti avutisi in quest'ultimo decennio nella situazione economica generale e nella priorità degli obiettivi di politica economica; di identificare i principali problemi di attuazione della riforma tributaria ancora aperti, e di esplorare le soluzioni oggi praticabili.

II. I mutamenti nel livello e nella composizione delle entrate tributarie dopo la riforma del 1973-74

2. Nel corso degli anni sessanta, nel periodo di gestazione della riforma tributaria (fino all'emanazione della legge delega del 1971), l'economia italiana era stata inserita in un contesto relativamente stabile di relazioni economiche e finanziarie internazionali, con un saggio di crescita del reddito positivo e non troppo variabile, con un tasso di inflazione relativamente moderato, con un livello della spesa pubblica solo di poco superiore a quello della media dei paesi OCSE e ancora ben al disotto di quello medio CEE, con un saldo di parte corrente del bilancio pubblico positivo e pressoché eguale, in termini di PIL, a quello realizzato nella media dei paesi CEE e OCSE.

³ J.M. BUCHANAN, "La scienza delle finanze: The Italian Tradition in Fiscal Theory", in *Fiscal Theory and Political Economy*. Chapel Hill, The University of North Carolina Press, 1960: «With rare exceptions, the Italians have not been greatly interested in fiscal reforms (p. 34)... No reforming spirit has guided the Italians. This has made their arguments seem sterile and devoid of normative content (p. 72)».

Nel corso degli anni settanta, quando la riforma tributaria elaborata negli anni precedenti entra in vigore, la situazione economica e finanziaria internazionale è molto turbata e incerta, il tasso di crescita del prodotto è più basso e irregolare, il tasso di inflazione molto elevato, la spesa pubblica rapidamente crescente fino a superare, in termini di PIL, anche quella media dei paesi CEE, e il bilancio pubblico di parte corrente in disavanzo. Accade così che, in una situazione economica molto più incerta e instabile, con un tasso di crescita del PIL molto più basso e un tasso di inflazione molto più alto di quanto previsto, il nuovo sistema tributario introdotto con la riforma si trova a fronteggiare un livello molto elevato e ancora rapidamente crescente di spesa pubblica. Le esigenze di finanziamento della spesa pubblica e di contenimento del disavanzo divengono preminenti; l'evoluzione passata delle voci di bilancio condiziona il loro livello attuale e impone vincoli stretti al loro impiego per obiettivi diversi da quelli della riduzione degli squilibri accumulati.

Nella media dell'intero periodo 1960-82, la quota delle spese pubbliche totali sul PIL risulta per l'Italia inferiore di due punti e mezzo rispetto al livello riscontrato nel complesso dei paesi della CEE e superiore di quattro punti rispetto ai paesi dell'area OCSE (tav. 1); una situazione non molto diversa si osserva se ci si limita alle sole spese pubbliche correnti. Ma l'andamento nei diversi sottoperiodi differenzia notevolmente l'esperienza italiana rispetto a quella del complesso dei paesi della CEE e, ancor più, dell'area OCSE. L'"eccesso" relativo del rapporto spesa pubblica/PIL dell'Italia nei confronti dei paesi dell'area OCSE è infatti andato crescendo in ciascun sottoperiodo, passando da due punti nel primo sottoperiodo (1960-67) a oltre nove punti all'inizio degli anni ottanta (tav. 1). Analogamente, l'"inferiorità" relativa nei confronti dei paesi della CEE è andata riducendosi dai tre punti dei primi due sottoperiodi fino ad annullarsi del tutto agli inizi degli anni ottanta.

Questo andamento difforme dell'Italia rispetto al complesso dei paesi CEE e OCSE risulta confermato dall'osservazione dei dati annuali relativi ai livelli delle spese pubbliche correnti e delle entrate pubbliche correnti (fig. 1) e ai "divari" tra la situazione italiana e quella dei paesi CEE e OCSE (fig. 2), nonché da un confronto puntuale dei dati stessi (tav. 2). Il livello della spesa pubblica totale in Italia è aumentato, tra il 1960 e il 1982, di circa 24 punti rispetto ai circa 19 della media dei paesi CEE e dei 14 punti dei paesi OCSE.

Non soltanto l'aumento in Italia è stato molto più forte che nel complesso degli altri paesi europei e occidentali, ma esso è stato

TAVOLA 1

SPESE PUBBLICHE ED ENTRATE PUBBLICHE IN % DEL PIL: MEDIE PER PERIODI

	1960-82	1960-67	1968-73	1974-79	1980-82
Spese pubbliche totali					
A) Italia	38,2	31,9	36,0	42,9	50,3
B) CEE	40,7	34,9	39,0	45,7	49,7
C) OCSE	34,2	29,9	32,9	37,7	41,2
D = A - B	- 2,5	- 3,0	- 3,0	- 2,8	+ 0,6
E = A - C	+ 4,0	+ 2,0	+ 3,1	+ 5,2	+ 9,1
Spese pubbliche correnti					
F) Italia	34,3	28,2	32,4	38,7	45,4
G) CEE	36,2	30,5	34,1	41,2	45,6
H) OCSE	30,6	26,4	29,3	34,1	37,7
I = F - G	- 1,9	- 2,3	- 1,7	- 2,5	- 0,2
L = F - H	+ 3,7	+ 1,8	+ 3,1	+ 4,6	+ 7,7
Entrate pubbliche correnti					
M) Italia	32,3	29,7	30,8	33,5	39,5
N) CEE	38,3	34,0	37,8	41,5	44,4
O) OCSE	32,1	28,8	31,8	34,5	36,9
P = M - N	- 6,0	- 4,3	- 7,0	- 8,0	- 4,9
Q = M - O	+ 0,1	+ 0,9	- 1,0	- 1,0	+ 2,6

Fonte: Elaborazioni su dati OECD, *Historical Statistics, 1960-1982* (Paris, 1984).

largamente concentrato nel periodo successivo al 1973, quando è entrata in vigore la riforma tributaria. Dai dati contenuti nella tavola 2, si può notare che, mentre tra il 1960 e il 1974 la crescita del livello della spesa pubblica complessiva è stata in Italia comparabile a quella della media OCSE e inferiore a quella verificatasi nella CEE, la situazione del 1982 rispetto al 1974 mette in luce un aumento che in Italia è più che doppio di quello riscontrabile nei paesi OCSE (15,8 punti contro 7,2) e quasi doppio rispetto a quello dei paesi CEE.

È ovvio che i risultati di questi confronti vanno presi con molta cautela, in quanto dipendono dai diversi livelli iniziali nei singoli paesi, dalla dinamica relativa della spesa pubblica e del prodotto interno

FIGURA 1

SPESE PUBBLICHE TOTALI (—) E ENTRATE PUBBLICHE CORRENTI (---) IN % DEL PIL

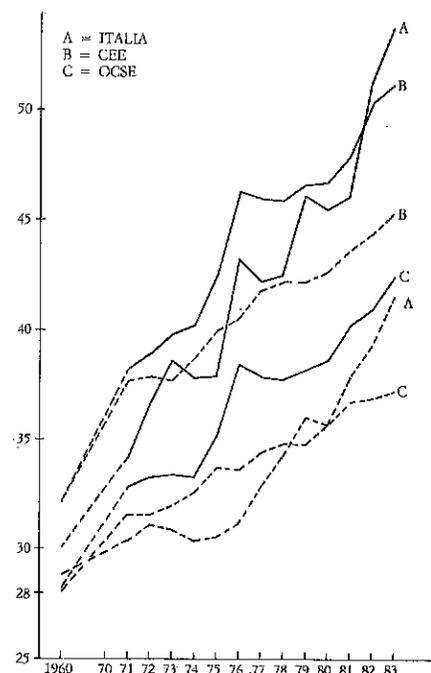


FIGURA 2

DIVARI TRA IL LIVELLO (IN % DEL PIL) DELLE SPESE E DELLE ENTRATE PUBBLICHE IN ITALIA E NELLA MEDIA DEI PAESI CEE E OCSE

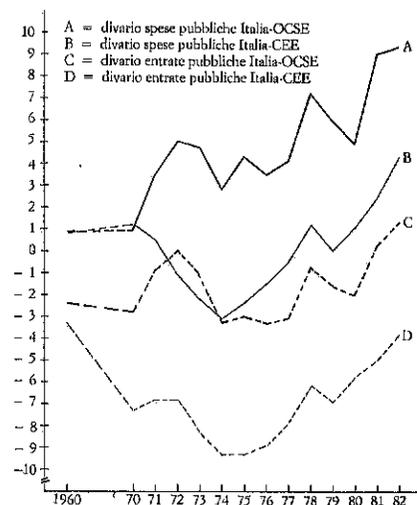


TAVOLA 2

LIVELLO (IN % DEL PIL) E VARIAZIONE DEL LIVELLO DELLE SPESE E DELLE ENTRATE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

	Livello (in % del PIL) negli anni considerati			Variazione del livello tra gli anni considerati		
	1960	1974	1982	(1982-60)	(1974-60)	(1982-74)
Spesa pubblica totale						
Italia	30,1	37,9	53,7	23,6	7,8	15,8
CEE	32,2	42,5	51,1	18,9	10,3	8,6
OCSE	28,2	35,2	42,4	14,2	7,0	7,2
Spesa pubblica corrente						
Italia	26,2	34,4	48,5	22,3	8,2	14,1
CEE	28,6	37,7	47,2	18,6	9,1	9,5
OCSE	25,3	31,6	39,2	13,9	6,3	7,6
Entrate pubbliche correnti						
Italia	28,8	30,6	41,5	12,7	1,8	10,9
CEE	32,1	39,9	45,3	13,2	7,8	5,4
OCSE	28,0	33,7	37,2	9,2	5,7	3,5
Saldo corrente						
Italia	2,6	- 3,8	- 7,0	- 9,6	- 6,4	- 3,2
CEE	3,5	2,2	- 1,9	- 5,4	- 1,3	- 4,1
OCSE	2,7	2,1	- 2,0	- 4,7	- 0,6	- 4,1

Fonte: Elaborazioni su dati OECD, *Historical Statistics, 1960-1982* (Paris, 1984).

lorde, e dalla mutata importanza dei singoli paesi all'interno del complesso della CEE e dell'area OCSE. Vanno anche tenuti presenti i limiti di confronti basati su una nozione di spesa pubblica tratta dai conti economici nazionali (che peraltro rimane l'unica comparabile per effettuare confronti internazionali), trascurando così alcune voci di spesa pubblica di natura strettamente finanziaria, ma la cui considerazione molto probabilmente accentuerebbe le caratteristiche differenziali della situazione italiana. Inoltre, i rapporti qui calcolati, se usati a fini diversi da quelli considerati in questa sede, andrebbero aggiustati per tener conto della componente ciclica e della diversa flessibilità automatica delle spese pubbliche e delle entrate tributarie, dell'influenza

dell'inflazione, e del diverso livello di sviluppo del reddito pro-capite raggiunto nei singoli paesi o gruppi di paesi. Ai nostri fini, i dati disponibili sono sufficienti per mettere in luce un fatto che appare incontrovertibile: *l'esplosione della spesa pubblica in coincidenza con l'attuazione della riforma tributaria.*

La constatazione di questo fatto lascia aperta la questione dei nessi causali: se sia stata la forte espansione della spesa pubblica a imporre un grosso aumento del prelievo tributario o se sia stata la rapida crescita di quest'ultimo a facilitare l'esplosione della spesa pubblica. La questione è resa più complessa nel caso italiano dal fatto che contemporaneamente alla forte espansione della spesa pubblica e del prelievo tributario si è avuta anche una dilatazione del deficit pubblico: è la ridotta percezione dell'onerosità della spesa pubblica finanziata in disavanzo che ne ha stimolato l'espansione, che sarebbe stata contenuta da un più ampio finanziamento mediante maggiori imposte? o l'aumento delle entrate tributarie ha fornito una spinta iniziale tale da far deliberare un volume di spese pubbliche sempre in eccesso delle maggiori entrate?

All'esplosione relativa della spesa pubblica nell'ultimo decennio, comunque, ha fatto fronte un aumento storicamente eccezionale, anche se non sufficiente ad assorbire pienamente la crescita della spesa pubblica, delle entrate tributarie. Nel complesso del periodo 1960-82, il livello delle entrate pubbliche correnti è stato pressoché eguale a quello dei paesi dell'area OCSE (mentre il livello della spesa pubblica corrente è stato di circa 4 punti superiore) e inferiore di ben 6 punti a quello medio della CEE (tav. 1; per l'andamento del differenziale annuale, cfr. fig. 2).

Anche in questo caso, l'"inferiorità" nel livello del prelievo tributario dell'Italia, che era molto limitata all'inizio degli anni sessanta, si era poi andata allargando fortemente, e solo nel corso degli ultimi anni si è drasticamente ridotta. I confronti puntuali contenuti nella tav. 2 confermano chiaramente queste tendenze. Tra l'inizio (1960) e la fine (1982) del periodo considerato, la crescita del livello delle entrate pubbliche correnti è stata in Italia solo lievemente inferiore a quella verificatasi nella media della CEE e molto più alta di quella avutasi nei paesi OCSE; ma, mentre l'aumento verificatosi nei paesi CEE e OCSE si è avuto soprattutto tra il 1960 e il 1974, quando quello italiano appare trascurabile (meno di due punti rispetto ai circa otto punti dei paesi CEE: tav. 2), tra il 1974 e il 1982 si concentra un aumento del livello delle entrate pubbliche correnti in Italia di quasi 11 punti, pari a più del doppio di quello dei paesi CEE e ad oltre tre volte quello dei paesi dell'area OCSE. Alla fortissima espansione della spesa pubblica dell'ul-

timo decennio, si è accompagnato in Italia un aumento eccezionale, anche se non sufficiente a colmare il deficit pubblico, delle entrate correnti e, in particolare, di quelle tributarie.

3. Il forte aumento nel livello del prelievo tributario seguito alla riforma del 1973-74 può essere considerato "insufficiente" rispetto al finanziamento richiesto dagli elevati livelli di spesa pubblica raggiunti, "eccessivo" rispetto al grado di sviluppo o alla situazione ciclica dell'economia e in quanto imposto da un livello ritenuto troppo elevato di spesa pubblica, o ancora "troppo basso" per costituire un freno efficace all'ulteriore espansione della spesa pubblica finanziata in larga misura con ricorso al debito pubblico.

Al di là delle possibili contrastanti valutazioni sull'adeguatezza del livello del prelievo tributario in Italia, è comunque innegabile la forte impennata del gettito verificatasi negli ultimi anni dopo l'introduzione della riforma tributaria, e che non ha molti precedenti nell'esperienza passata italiana o degli altri paesi industrializzati. Va anche ricordato che, paradossalmente, al momento dell'introduzione della riforma tributaria, erano diffuse le preoccupazioni circa una possibile caduta del gettito tributario;⁴ il fatto che essa non si sia poi verificata, e si sia avuta invece un'espansione delle entrate tributarie senza precedenti, dimostra non l'infondatezza di quella preoccupazione ma quanto abbiano influito sull'imprevisto risultato la diversa evoluzione della situazione economica (soprattutto, l'elevata inflazione), le distorsioni apportate al disegno originario di riforma e i numerosi espedienti tecnici di anticipo della riscossione delle imposte via via adottati.

Negli anni precedenti la riforma tributaria, il livello del prelievo tributario si era andato relativamente riducendo in Italia rispetto agli altri paesi industrializzati. La discesa nel valore del rapporto tra entrate tributarie e PIL era cominciata all'inizio degli anni sessanta⁵ ed è poi

⁴ In un articolo ("Considerazioni sulle aliquote delle imposte dirette nel quadro della riforma tributaria") apparso su questa *Rivista* nel 1971 (n. 96, pp. 381-406), C. Cosciani, pur dichiarando che l'indisponibilità di dati sufficientemente approssimati rendeva impossibile una valutazione quantitativa delle conseguenze della riforma tributaria, esprimeva l'opinione che «la caduta di gettito potesse assumere, a prescindere dagli effetti temporanei relativi alla prima applicazione della riforma, proporzioni allarmanti» (p. 909 degli *Scritti*).

⁵ Secondo i dati contenuti in un rapporto dell'OECD (*Tendances à long term des recettes fiscales des pays membres de l'OCDE 1955-1980*, Paris, 1981), l'Italia nel 1960 avrebbe occupato addirittura il primo posto per il più elevato livello del prelievo tributario complessivo in rapporto al PIL distaccando paesi generalmente ritenuti fiscalmente più severi, come l'Inghilterra (che figura al sesto posto) o la Svezia (che figura addirittura al nono posto), con un valore superiore di ben otto punti alla media dei 18 paesi considerati. Anche se questi dati appaiono sorprendenti e inattesi, e

proseguita praticamente fin verso la metà degli anni settanta, almeno per ciò che riguarda le entrate tributarie in senso stretto (cioè il prelievo tributario complessivo al netto dei contributi sociali). Diversamente da quanto accadeva in molti paesi industrializzati, il livello del prelievo tributario in rapporto al PIL sembrava in Italia incapace di accrescersi pur in presenza di una forte espansione della spesa pubblica; il sistema tributario vigente prima della riforma sembrava avere esaurito la sua capacità di procurare un flusso di fondi adeguato ai livelli in espansione delle spese pubbliche correnti. Ne derivava una serie di disavanzi che, a causa del crescente onere degli interessi nominali sul debito pubblico e della bassa crescita del PIL, cominciava ad autoalimentarsi, e contribuiva a differenziare sempre più la situazione italiana da quella degli altri maggiori paesi industrializzati. Questa "incapacità" del sistema tributario pre-riforma a generare un gettito sufficiente a finanziare in larga parte una forte espansione della spesa pubblica va tenuta presente nel valutare alcune scelte compiute nell'impostazione e nel primo periodo di applicazione della riforma.

La caduta relativa di "produttività" del sistema tributario italiano sino alla metà degli anni settanta risulta evidente dai dati riportati nella figura 3, dove appare anche la diversa e più regolare tendenza a un moderato e costante aumento presente nella media dei paesi CEE e dell'area OCSE.⁶ Il differenziale negativo tra il livello del prelievo tributario in Italia e la media dei paesi CEE e OCSE, che era intorno ai quattro punti a metà degli anni sessanta, si allarga progressivamente fino a raggiungere i 10 punti nel 1975, per poi restringersi di nuovo a partire dalla seconda metà degli anni settanta per effetto dell'impennata nel livello del prelievo tributario avutasi in Italia dopo l'introduzione della riforma del 1973-74.

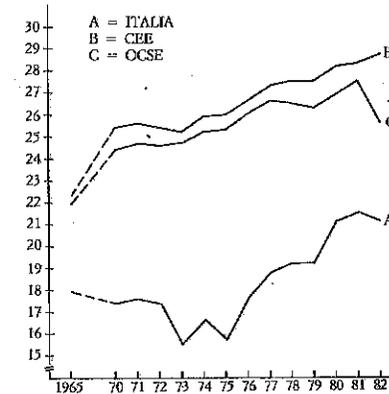
L'andamento fortemente differenziato del rapporto tra prelievo tributario e PIL durante la prima e la seconda metà degli anni settanta è

sono certamente discutibili, è da osservare che si tratta dell'unico ampio confronto internazionale compiuto su un così lungo arco di tempo da parte di un'organizzazione cui il governo italiano partecipa ufficialmente fornendo le informazioni di base e le cui statistiche sono di solito ritenute pienamente affidabili.

⁶ Nel valutare questa diversità di andamenti vanno tenuti presenti i limiti insiti in ogni confronto del livello del prelievo tributario tra paesi diversi, e soprattutto tra gruppi di paesi non pienamente omogenei, derivanti in particolare dalla diversa estensione nei singoli paesi delle *tax expenditures*, dalla diversa precisione e accuratezza delle stime di contabilità nazionale, dalla diversa incidenza di forme di prelievo ricorrenti o occasionali. Per un esame del significato attribuibile a confronti internazionali del livello e della struttura del prelievo tributario si rinvia a A. PEDONE, "Tendenze del prelievo tributario in alcuni paesi industrializzati", in *Aspetti del sistema tributario italiano*, Roma, Camera dei Deputati, 1980, pp. 1-38.

FIGURA 3

LIVELLO (IN % DEL PIL) DELLE ENTRATE TRIBUTARIE IN SENSO STRETTO

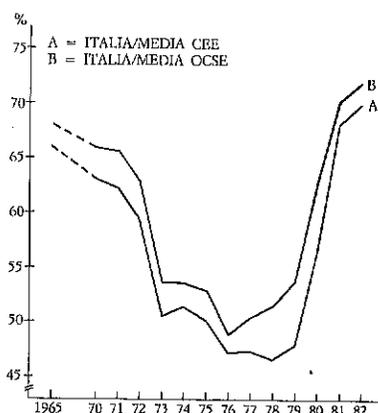


confermato anche dalla figura 4, dove il prelievo tributario complessivo pro-capite in Italia e nella media dei paesi CEE e OCSE è espresso in unità di potere d'acquisto comparabili: si può notare che, se alla metà degli anni sessanta ogni cittadino italiano versava allo Stato circa i due terzi di quanto pagava in media un cittadino dei paesi CEE e OCSE, questa percentuale è continuamente diminuita nella prima metà degli anni settanta, per poi riprendere a crescere molto rapidamente negli ultimi anni, superando all'inizio degli anni ottanta ogni valore precedente (pur rimanendo ancora intorno al 70% del prelievo tributario in dollari sopportato in media dai cittadini dei paesi CEE e OCSE).

È proprio il grande successo nel rapido ingente reperimento di maggiori entrate che è all'origine della gravità assunta oggi dai problemi del nostro sistema tributario. I modi in cui si è verificata l'imprevista eccezionale espansione del gettito negli ultimi anni hanno reso evidenti e accentuato problemi presenti fin dal momento dell'introduzione della riforma tributaria, rendendo oggi necessari interventi correttivi anche al solo fine di conservare al sistema la capacità di produrre gettito senza sacrificare troppo gli altri obiettivi generalmente assegnati al sistema tributario. L'obiettivo del reperimento di un volume elevato e crescente di gettito ha infatti reso più difficile e meno efficace l'impiego del sistema tributario per realizzare altri importanti obiettivi di politica economica (da una distribuzione non molto diseguale e possibilmente progressiva del carico tributario effettivo, alla manovrabilità per il

FIGURA 4

ANDAMENTO DEL PRELIEVO TRIBUTARIO PRO-CAPITE IN DOLLARI
IN ITALIA RISPETTO ALLA MEDIA DEI PAESI CEE E OCSE



controllo dell'economia nel breve periodo, alla riduzione dei disincentivi agli investimenti), accrescendo le resistenze all'ulteriore espansione e rendendo difficile, in assenza di radicali innovazioni dell'attuale sistema tributario, anche il semplice mantenimento del livello di prelievo oggi raggiunto.

4. I limiti del successo ottenuto in termini di maggior gettito derivano principalmente da tre aspetti che hanno caratterizzato la crescita del prelievo tributario negli anni recenti: essa è stata molto concentrata nel tempo, con una grande variabilità tra un anno e l'altro, e concentrata su pochissime imposte con uno straordinario spostamento dalle imposte indirette a quelle sui redditi. Questi tre aspetti, legati alla dinamica temporale e alle modifiche nella composizione del prelievo tributario, risultano confermati da tutti i dati disponibili.

L'elevata concentrazione nel tempo del maggior prelievo tributario appare evidente dai dati della tavola 3. Tra il 1960 e il 1983 il prelievo tributario complessivo è aumentato, in termini di PIL, di oltre 16 punti; ma di questi 16 punti, soltanto poco più di un punto si è realizzato tra il 1960 e il 1974, e ben 15 punti nel più breve intervallo tra il 1974 e il 1983. L'aumento nel livello del prelievo tributario in senso stretto verificatosi nell'intero periodo 1960-83 (poco meno di 10 punti) è addirittura la risultante di una diminuzione nel primo sottoperiodo, e di un aumento eccezionale (oltre 11 punti) negli anni 1974-83, concentrato

TAVOLA 3

VARIAZIONE DELLE QUOTE SUL PIL DELLE ENTRATE TRIBUTARIE

	(1983-60)	(1974-60)	(1983-74)	(1983-79)
Entrate tributarie totali	+16,4	+ 1,4	+15,0	+ 9,9
Contributi sociali	+ 6,6	+ 3,0	+ 3,6	+ 1,9
E.T. in senso stretto	+ 9,8	- 1,6	+11,4	+ 8,0
Imposte dirette	+10,4	+ 0,7	+ 9,7	+ 5,9
Imposte indirette	- 0,6	- 2,3	+ 1,7	+ 2,1
IRPEF	—	—	+ 6,5	+ 3,4
IVA	—	—	+ 0,9	+ 1,2

Fonte: Elaborazioni su dati *Relazione Generale sulla situazione economica del paese*, anni vari.

(8 punti) negli ultimi anni tra il 1979 e il 1983 e dovuto per circa quattro quinti all'aumento dell'incidenza delle imposte dirette.

Questo fortissimo aumento del prelievo tributario concentrato in questi ultimi anni è inoltre avvenuto con una variabilità molto elevata nei tassi di crescita, che non appare sistematicamente correlata in alcun modo (né in senso pro-ciclico né anti-ciclico) con i tassi di variazione del PIL o della spesa pubblica corrente. Dalla figura 5 risulta chiaramente che, nonostante l'accresciuta ampiezza delle oscillazioni dei tassi di variazione del PIL nominale nel corso dell'ultimo decennio, il valore e l'ampiezza delle oscillazioni dei tassi di crescita della spesa pubblica corrente risultano maggiori, e ancora maggiori, con punte eccezionalmente elevate, appaiono poi le oscillazioni dei tassi di crescita delle entrate tributarie in senso stretto.

Oltre l'accresciuto volume, la grossa concentrazione temporale e l'elevata variabilità, il prelievo tributario dopo la riforma ha presentato profondi mutamenti nella sua composizione. A livello di entrate tributarie complessive delle pubbliche amministrazioni (fig. 6) si osservano mutamenti di composizione tra le principali categorie di entrata di una tale entità da rendere irrilevanti le consuete riserve circa l'uso di queste categorie aggregate a causa del loro carattere composito e della limitata e variabile corrispondenza tra definizioni formali ed effettiva natura dei singoli tipi di prelievo.

FIGURA 5

TASSI DI VARIAZIONE ANNUALI DEL PIL (.....), DELLE USCITE CORRENTI (—) E DELLE ENTRATE TRIBUTARIE IN SENSO STRETTO (-----) DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

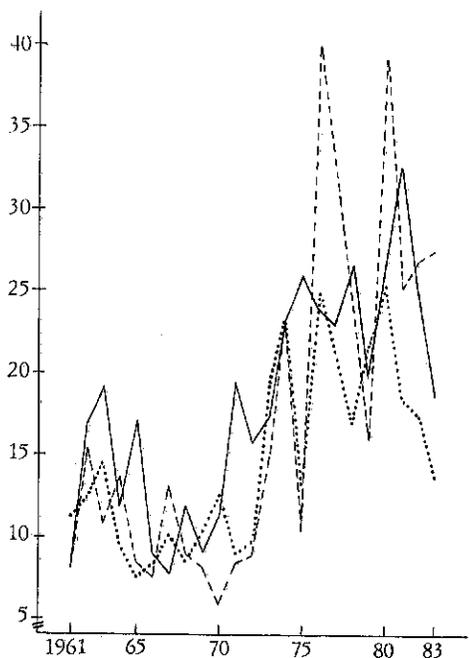
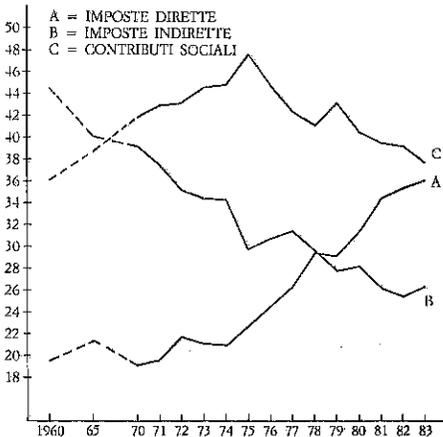


FIGURA 6

COMPOSIZIONE % DELLE ENTRATE TRIBUTARIE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI

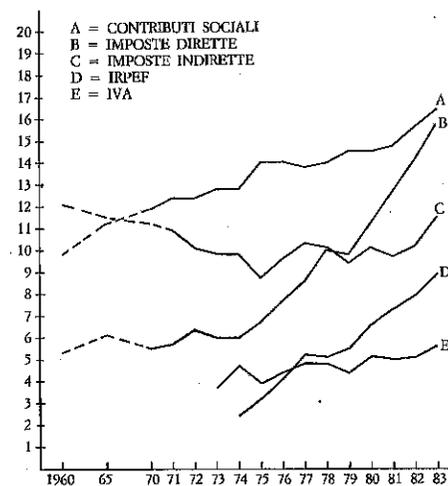


Le imposte indirette, che all'inizio degli anni sessanta rappresentavano il 44% del prelievo tributario complessivo, hanno quasi dimezzato il loro peso percentuale scendendo rapidamente a circa il 25% del totale all'inizio degli anni ottanta. I contributi sociali, che hanno costituito sempre una parte sostanziale del prelievo tributario complessivo, hanno accresciuto la loro incidenza percentuale fin verso la metà degli anni settanta (avvicinandosi al 48% del totale nel 1975), per poi perdere circa dieci punti negli anni successivi, compresi dalla forte espansione delle imposte dirette, passate da un valore inferiore al 20% all'inizio degli anni sessanta al 36% nel 1983 (con un salto concentrato, per 13 dei 16 punti di guadagno, tra il 1975 e il 1983). La drammatica inversione di ruoli tra imposte dirette e imposte indirette avvenuta negli anni settanta appare confermata anche in termini di incidenza sul PIL (fig. 7), dove ovviamente appare una tendenza crescente anche negli ultimi anni per tutte e tre le categorie di entrata, ma è evidente la dinamica fortemente più accentuata delle imposte dirette, spinte dalla progressiva incidenza dell'IRPEF cui sono da attribuire oltre i due terzi dell'avanzata delle imposte dirette.

Nell'ambito delle entrate tributarie statali, l'IRPEF ha assunto, sin dal periodo immediatamente successivo all'introduzione della riforma,

FIGURA 7

ENTRATE TRIBUTARIE DELLE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI IN % DEL PIL IN ITALIA



una posizione di preminenza che si è andata accentuando nel tempo, passando dal 21% del totale nel 1975 al 35% nel 1983 (tav. 4), divenendo la forma singola di prelievo di gran lunga più importante quantitativamente del nostro sistema tributario. Non è invece riuscita a decollare altrettanto bene l'Imposta sul valore aggiunto (IVA), la cui quota sul totale delle entrate tributarie statali si è mantenuta poco al disopra del 20% e che, anche in termini di PIL (fig. 7), si è accresciuta solo marginalmente.⁷ Nel complesso, IRPEF e IVA hanno rappresentato, dopo l'introduzione della riforma tributaria, oltre la metà del prelievo tributario statale. L'elevato grado di concentrazione delle entrate tributarie statali su queste due forme di prelievo è ancora aumentato negli ultimi anni e, anche quando lo si estenda a un numero più elevato di imposte (tav. 4), si è mantenuto sempre molto elevato. Il successo, in termini di aumento del gettito, della riforma tributaria italiana del 1973-74 è perciò attribuibile prevalentemente all'IRPEF e, in misura molto minore, all'IVA.

La rapida crescita del prelievo tributario, trainata dall'eccezionale espansione dell'IRPEF, è stata del tutto impreveduta e dovuta in larga misura a fattori esterni, come l'elevata inflazione, alcune misure occasionali e non ripetibili (come il condono), e alcuni provvedimenti ammi-

TAVOLA 4

PARTECIPAZIONE % DELLE PRINCIPALI IMPOSTE ALLE ENTRATE TRIBUTARIE

	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
A) IRPEF	21,2	24,5	28,2	26,0	29,0	32,6	34,7	33,4	34,9
B) IVA	11,9	25,5	26,0	24,3	22,8	24,2	23,0	21,4	21,4
A + B	33,1	50,0	54,2	50,3	51,8	56,8	57,7	54,8	56,3
C) Oli minerali	14,7	13,1	12,6	11,1	11,1	9,2	7,9	7,4	7,8
A + B + C	47,8	63,1	66,8	61,4	62,9	66,0	65,6	62,2	64,1
D) Ritenute su int.	5,2	7,8	7,6	9,3	7,4	8,4	9,3	9,7	7,6
A + B + C + D	53,0	70,9	74,4	70,7	70,3	74,4	74,9	71,9	71,7
E) ILOR	1,4	1,7	1,1	7,5	6,7	6,1	6,1	6,0	5,8
A + B + C + D + E	54,4	72,6	75,5	78,2	77,0	80,5	81,0	77,9	77,5

Fonte: Elaborazioni su dati Ministero delle Finanze.

⁷ Per un'analisi dei motivi del relativo insuccesso dell'IVA in termini di gettito atteso, si rinvia a A. PEDONE, "Italy", in H.J. Aaron (ed.), *The Value-Added Tax. Lessons from Europe*. Washington, The Brookings Institution 1981, pp. 31-42.

nistrativi (come l'estensione delle ritenute alla fonte e l'anticipo dei versamenti). Sia pur impreveduto e dovuto prevalentemente a fattori esterni ed occasionali, il successo in termini di forte crescita spontanea del gettito ha fatto passare in secondo ordine i problemi di distribuzione del carico tributario e di diseguale applicazione delle singole imposte, che la stessa crescita del gettito produceva o accentuava. Con l'attenuarsi dei fattori esterni di spinta alla crescita del gettito, quei problemi ritornano ora in primo piano.

III. I problemi derivanti dall'attuazione della riforma tributaria del 1973-74

5. I problemi di ripartizione del carico tributario e di uniforme applicazione delle imposte erano stati lungamente discussi in sede di Commissione per la riforma tributaria, che aveva chiaramente segnalato i pericoli di una eccessiva concentrazione sull'imposizione progressiva sul reddito, in particolare quando questa non potesse trovare uniforme applicazione per motivi di delimitazione legislativa o di insufficienze amministrative.

I limiti che le imposte progressive sul reddito incontrano quando vengano caricate di compiti troppo ampi e diversi e quando la loro applicazione risulti non sufficientemente uniforme sono stati messi in luce dall'esperienza di molti paesi e sono stati ripetutamente analizzati dalla letteratura finanziaria. Perciò, in sede di progetto di riforma si era previsto di affiancare all'imposizione sul reddito una diffusa tassazione dei consumi e un'imposizione ordinaria sul patrimonio. Le remore a un più esteso ricorso all'imposizione sui consumi sono poi venute sia da una reazione al loro peso "eccessivo" avuto sino a metà degli anni settanta (figg. 6 e 7) e al connesso manifestarsi di fenomeni di contrabbando ed elusione, sia dalla loro presunta regressività, sia dall'esitazione ad accrescerle in presenza di meccanismi di indicizzazione dei redditi che ne avrebbero amplificato l'impatto sui prezzi in un periodo di inflazione di per sé elevata. I motivi di opposizione ad un più esteso ricorso all'imposizione sui consumi dovrebbero oggi risultare attenuati, sia per il ridotto peso che questa forma di imposizione ha ora sul prelievo tributario complessivo e sul prodotto interno lordo, sia per la loro più incerta regressività in presenza di *patterns* di consumo molto

differenziati, sia per l'attenuarsi dell'inflazione e per la possibilità di isolare i meccanismi di indicizzazione dei redditi dalle variazioni dell'imposizione indiretta.

Accanto al mantenimento di un più significativo ruolo dell'imposizione sui consumi, in sede di riforma si era raccomandata anche l'adozione di un'imposta ordinaria sul patrimonio, a tasso proporzionale ed uniforme, a carattere reale e generale. La decisione di non introdurla, a parere di Cosciani,⁸ «è stato un grave errore» e «deforma gravemente lo schema originario della riforma tributaria»; non soltanto perché «sarebbe stato opportuno non concentrare tutto l'onere delle imposte dirette su un'unica base imponibile, il reddito, ma di spostarne almeno una parte su una base diversa, quale il patrimonio, anche per evitare eccessive spinte alle evasioni», ma anche per i suoi effetti produttivistici e di discriminazione qualitativa dei redditi, che si è poi cercato di ottenere in sede di imposizione sul reddito, complicando enormemente quest'ultima.

L'imposta sul reddito è stata dunque privata dell'appoggio di un'ampia imposizione sui consumi e di un'imposizione ordinaria sul patrimonio, con le quali avrebbe potuto coordinarsi sia per attenuare la tensione su una particolare base imponibile sia per consentire controlli incrociati che rendessero meno facile e conveniente l'evasione. Ma, all'IRPEF non soltanto sono mancati questi importanti punti di riferimento, costituiti da una più estesa imposizione sui consumi e da un'imposizione ordinaria sul patrimonio, e previsti nel progetto di riforma. La stessa applicazione dell'IRPEF è risultata distorta e difforme nei confronti dei vari tipi di reddito, contrariamente a quanto delineato nello schema di riforma. Nonostante fosse stata concepita come un'imposta generale sul reddito complessivo, il suo campo di applicazione effettivo è stato limitato o distorto, dapprima in sede di formulazione legislativa e poi in sede di gestione amministrativa dell'imposta.

In sede di formulazione legislativa, si esentarono completamente gli interessi sui titoli del debito pubblico, assoggettando gli altri interessi (sui depositi bancari, sui titoli a reddito fisso diversi dal debito pubblico, ecc.) a un'imposta sostitutiva a titolo definitivo con aliquote

⁸ C. COSCIANI, "La riforma tributaria: speranze e preoccupazioni", in questa *Rivista*, 1967, n. 79, ripr. in *Scritti scelti*, p. 868; e, per una più ampia analisi dei motivi per l'adozione di un'imposta ordinaria sul patrimonio, *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, 1940, in *Scritti scelti*, pp. 111-191.

differenziate; per i redditi dei terreni e di parte dei fabbricati fu conservata la determinazione in base a catasto, senza procedere al suo aggiornamento, prevedendosi per gli altri redditi da fabbricati la determinazione in base al reddito lordo diminuito di una certa percentuale; per i redditi derivanti dall'esercizio di un'impresa o di un'arte o professione, la base imponibile fu definita come differenza tra ricavi e costi analiticamente determinati su base contabile, concedendo poi ai contribuenti cosiddetti "minori" (quelli con ricavi lordi annui inferiori a 480 milioni di lire, elevati a 780 milioni nel 1983) di utilizzare una contabilità "semplificata".

Di fatto, l'IRPEF ha così assunto le caratteristiche non di un'imposta generale, ma di un'imposta speciale su alcuni redditi, in particolare i redditi da lavoro dipendente e da lavoro autonomo soggetti a ritenuta alla fonte, le pensioni e i dividendi azionari.⁹ Le ritenute sui redditi da lavoro costituiscono perciò oltre il 70% del gettito totale dell'IRPEF (tav. 5), nonostante i ripetuti provvedimenti che hanno accresciuto le

TAVOLA 5

ENTRATE TRIBUTARIE STATALI (A), IMPOSTE DIRETTE (B), IRPEF (C), RITENUTE SU REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE (D) E DA LAVORO AUTONOMO (E)

	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983
C/A	21,2	24,5	28,2	26,0	29,0	32,6	34,7	33,4	34,9
C/B	52,8	58,5	63,0	53,2	58,0	62,3	63,2	58,4	60,8
D/A	19,9	16,0	16,4	17,4	20,8	22,5	23,8	23,8	25,2
(D + E)/A	21,2	17,2	17,5	18,5	22,1	23,8	25,3	25,4	27,2
D/B	49,5	38,3	36,8	35,5	41,6	43,0	43,4	41,6	44,0
(D + E)/B	52,7	41,0	39,3	37,8	44,2	45,5	46,0	44,4	47,4
D/C	93,8	65,4	58,4	66,8	71,8	69,0	68,8	71,2	72,3
(D + E)/C	99,9	70,1	62,3	71,2	76,3	73,1	72,8	75,9	78,0

Fonte: Elaborazioni su dati Ministero delle Finanze.

⁹ Per una dettagliata analisi quantitativa delle diverse forme di erosione connesse ai vari modi di esenzione e di determinazione delle singole fonti di reddito, cfr. VISCO, "Disfunzioni ed iniquità dell'IRPEF e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83", in E. Gerelli e R. Valiani, *La crisi, cit.*, pp. 75-195; G. VITALETTI, "La struttura e la dinamica dell'imposizione diretta", in E. Gerelli e A. Majocchi (a cura di), *Il deficit pubblico: origini e problemi*, Milano, Angeli, 1984, pp. 307-359. Sui caratteri che avrebbe dovuto assumere un'imposta generale sul reddito, cfr. C. COSCIANI, "I problemi fondamentali della riforma tributaria" (1948), in *Scritti scelti*, pp. 626 sgg.

detrazioni a favore dei percettori di questo tipo di redditi, complicando sempre più la struttura di questa imposta; e, insieme alle ritenute operate sui redditi da lavoro autonomo, raggiungono l'80% del gettito totale dell'IRPEF.

Ora, l'esenzione di alcuni redditi e la diversità dei metodi di determinazione e di accertamento per i vari tipi di reddito possono apparire sacrifici accettabili (e, in qualche misura, inevitabili) al principio di generalità dell'imposta sul reddito quando questa ha dimensioni quantitative modeste e una struttura largamente proporzionale; vengono, invece, risentite come distorsioni inaccettabili quando, come nell'esperienza recente dell'IRPEF, l'imposizione sul reddito procura un gettito molto elevato e crescente ed è fortemente progressiva.

La prima violazione al principio della generalità dell'imposizione sul reddito fu commessa, come ricorda Cosciani,¹⁰ «con l'esclusione del reddito complessivo dei redditi da obbligazioni pubbliche e private e degli interessi bancari, facendo un notevole passo indietro rispetto alla soppressa imposta complementare». Ovviamente, il trattamento preferenziale per alcuni tipi di reddito potrebbe essere conservato, ma sancendo almeno «l'obbligo della dichiarazione degli interessi esenti ai fini dell'imposta personale o assoggettati alla fonte in via definitiva, ai soli fini di calcolare l'aliquota media di quel reddito complessivo, da applicare a quella parte che non gode di esenzione», o limitando l'imponibile solo a quella parte dell'interesse percepito nell'anno da calcolare in base al tasso d'inflazione.

La seconda violazione al principio di generalità e omogeneità nella determinazione del reddito deriva dai redditi accertati catastalmente (terreni e fabbricati). Oltre alla tradizionale giustificazione «produttivistica» (secondo cui la determinazione del reddito medio ordinario su base catastale premierebbe coloro che riescono a far fruttare di più le risorse e punirebbe coloro che le utilizzano meno efficacemente), il

¹⁰ C. COSCIANI, "I principi informativi della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale", in E. Gerelli, e R. Valiani, *La crisi, cit.*, p. 41-2. Già nel 1971 ("Considerazioni sulle aliquote delle imposte dirette nel quadro della riforma tributaria", in *Scritti scelti*, pp. 911-2), Cosciani avvertiva che «questo mutamento sul piano giuridico potrà assumere notevole importanza se e nei limiti in cui si dovrà ricorrere all'accertamento induttivo del reddito complessivo. Infatti, l'esenzione ora ricordata potrà consentire agli evasori di preconstituire valide prove, ricorrendo ad un'operazione inversa a quella cui ricorre un certo numero di azionisti con la tecnica dei riporti staccati, per cui, in corrispondenza con la scadenza dei dividendi, il portafoglio azionario delle banche si gonfia temporaneamente. Con le nuove norme, sarà sufficiente che il contribuente acquisti obbligazioni il giorno precedente la scadenza delle cedole, le incassi facendo documentare tale operazione dalla banca, e le rivenda il giorno successivo senza cedola. In tal modo potrà dimostrare al fisco il possesso di un reddito (fittizio) esente dall'imposta personale».

ricorso appare anche funzionale in presenza di una elevata frammentazione dell'attività agricola in numerose piccole aziende.¹¹ È però evidente che — soprattutto in un periodo di trasformazioni produttive profonde e frequenti e di variazioni molto alte del livello generale dei prezzi e dei prezzi relativi — la determinazione su base catastale di una larga parte dei redditi dei terreni e dei fabbricati può risultare soddisfacente solo in presenza di un catasto effettivamente funzionante e continuamente aggiornato, come potrebbe essere (ma attualmente non è) utilizzando le tecnologie oggi disponibili.

Infine, per i redditi derivanti dall'esercizio di un'impresa o dallo svolgimento di attività professionale, la determinazione può avvenire soltanto come differenza tra ricavi e costi determinati sulla base di una contabilità completa e controllabile. Perciò, con la riforma tributaria del 1973-74, si era esteso, in via di principio, anche ai professionisti e alle imprese gestite da persone fisiche e società di persone l'obbligo della tenuta delle scritture contabili, ribadendo che oggetto dell'IRPEF è il reddito effettivo e che la materia imponibile va determinata in base a procedimenti analitici. Di fatto, però, si è consentito al maggior numero di contribuenti "minori" (pari al 95% delle imprese diverse dalle persone giuridiche) di utilizzare la contabilità cosiddetta semplificata, la quale non consente di determinare in maniera affidabile e controllabile la base imponibile né ai fini IRPEF né ai fini IVA.

Con l'estensione dell'IRPEF e, in misura minore, dell'IVA a un numero molto elevato di contribuenti verificatasi dopo la riforma tributaria, il principio fondamentale dell'attività accertatrice stabilito dalla riforma stessa — secondo cui va applicato il metodo analitico su base documentale, e solo in presenza di circostanze e presupposti strettamente definiti esso può essere abbandonato per il metodo sintetico e induttivo — è apparso inapplicabile alla generalità dei soggetti esercenti arti o professioni e imprese in forma diversa dalle persone giuridiche, anche per gli alti costi connessi all'adozione di un sistema di contabilità ordinaria e controllabile da parte di molti contribuenti minori. La concessione al maggior numero di imprese minori e di esercenti arti e professioni della facoltà di ricorrere alla contabilità semplificata ha significato però accettare, secondo le parole del Ministro delle finanze Visentini, una «arbitraria, soggettiva e

¹¹ Nei cui confronti, «l'accertamento analitico ed il relativo controllo sarebbe impossibile e porterebbe fatalmente a regimi forfettari, che nulla sarebbero altro che un sistema catastale peggiorato» (C. COSCIANI, "I principi informativi...", *cit.*, pp. 43-4).

incontrollata determinazione degli imponibili da parte dei contribuenti». Questa facoltà di autodeterminazione degli imponibili da parte dei contribuenti minori è stata finora concessa gratuitamente; la recente proposta di determinare il reddito imponibile dei contribuenti minori che scelgono di utilizzare il sistema della contabilità semplificata applicando dei coefficienti forfettari ai loro ricavi lordi dovrebbe rendere relativamente costosa questa opzione, redistribuire più uniformemente il carico dell'IRPEF sui vari tipi di reddito, e spingere un maggior numero di contribuenti verso forme di determinazione analitica e controllabile dei redditi imponibili.

6. Oltre alla "solitudine" in cui si è venuta a trovare l'IRPEF nel procurare la maggior parte dell'accresciuto prelievo tributario nel periodo post-riforma, e oltre alla mancata generalità e omogeneità dei redditi che costituiscono la base imponibile dell'IRPEF, i problemi attuali del nostro sistema tributario sono attribuibili anche al mancato adeguamento dell'organizzazione, delle procedure e dei metodi di lavoro dell'amministrazione finanziaria.

È questo un aspetto sul quale, in sede di predisposizione della riforma, si era molto insistito. Si era, infatti, sottolineato in ogni occasione che il successo della riforma sarebbe dipeso dall'adeguamento alle esigenze del nuovo ordinamento tributario «delle strutture dell'amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne il numero, la preparazione professionale e la distribuzione territoriale del personale, specie di quello preposto all'accertamento delle imposte, sia per quanto riguarda i mezzi operativi e le tecniche di lavoro». ¹² Questo adeguamento è mancato, nonostante la costituzione di un'anagrafe tributaria tecnicamente molto avanzata, confermando l'opinione espressa da Cosciani ¹³ che «le due esperienze italiane di riforma tributaria (del 1951-56 e del 1973-74) dimostrano in modo evidente che ogni riforma tributaria che non trova una sufficiente struttura amministrativa degli uffici o che non sia preceduta da una adeguata riorganizzazione degli stessi, non può portare al successo sperato. Ed ogni aggravio delle sanzioni amministrative e penali a carico degli evasori, in questa ipotesi,

¹² C. COSCIANI, "I principi informatori della riforma tributaria...", *cit.*, p. 25. Una dettagliata analisi delle modifiche richieste, e non attuate, nell'organizzazione degli uffici finanziari e nei metodi di lavoro, è in "Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria" (1964), in *Scritti scelti*, pp. 745-834, e in "La riforma tributaria: speranze e preoccupazioni" (1967), in *Scritti scelti*, pp. 851-873.

¹³ C. COSCIANI, "Struttura dei sistemi tributari e loro riforma", *Bancaria*, ott. 1978, p. 24.

per correre ai ripari, si dimostra del tutto inutile fino a quando i meccanismi amministrativi non sono in grado di funzionare». In mancanza di questo, l'inefficacia dell'attività della amministrazione finanziaria risulta evidente quando si consideri che la probabilità di essere sottoposti ad accertamento da parte dei soggetti che compilano la dichiarazione annuale dei redditi è intorno all'uno per cento e che, nel caso sfortunato in cui si rientri in quell'uno per cento, la maggiore imposta accertata è, nel più gran numero dei casi, di ammontare modesto. Se si aggiungono le scappatoie e i ritardi nel pagamento consentiti da un contenzioso prolisso e praticamente gratuito, è solo immaginando che i contribuenti italiani avessero una profonda avversione al rischio che ci si poteva attendere un diffuso adempimento volontario dell'IRPEF.

La grande disattenzione della riforma verso i problemi di gestione di un'imposta di massa, come era divenuta l'IRPEF, era resa più grave dal contemporaneo irrigidimento dell'attività di accertamento, del quale si era accentuato il carattere di comportamento vincolato da parte degli uffici finanziari. L'impiego di criteri selettivi nel programmare l'attività degli uffici finanziari è stato introdotto soltanto nel 1980 e può ritenersi ancora in fase sperimentale, non essendo stati risolti tutti i problemi connessi alla scelta dei diversi criteri di selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo e all'effettivo impiego degli stessi criteri da parte degli uffici finanziari. Quanto sia importante la "bontà" dei criteri selettivi di controllo scelti e applicati, lo si può misurare pensando che una piccolissima percentuale (tra l'uno e il 5%) dei contribuenti sottoposti a controllo deve essere in grado di assicurare la più ampia ed uniforme applicazione dell'IRPEF nei confronti dei molti milioni di contribuenti. Una bassa percentuale di controlli può risultare "sufficiente" per la gestione di un'imposta personale sul reddito estesa a un numero molto elevato di contribuenti se al metodo diretto di accertamento si accompagnano, in via complementare o alternativa, anche metodi indiretti. ¹⁴ In ogni caso, anche l'utilizzazione di metodi indiretti di accertamento richiede, per essere efficace, una profonda riorganizzazione e un potenziamento dell'amministrazione finanziaria.

In conclusione, l'adozione delle misure qui indicate può consentire una più uniforme applicazione dell'IRPEF e, in via subordinata,

¹⁴ Su quando convenga il ricorso a metodi indiretti di controllo, e sui loro possibili contenuti, e sui problemi che la loro applicazione pone nel nostro ordinamento, si rinvia a A. PEDONE, "I problemi di gestione di un'imposta personale progressiva sul reddito estesa ad un elevato numero di contribuenti", in E. Gerelli e R. Valiani, *La crisi...*, *cit.*, pp. 52-74.

dell'IVA. Questa più uniforme applicazione delle imposte, insieme a una maggiore generalità da restituire all'IRPEF, insieme ad un ridimensionamento del suo ruolo di principale fonte di entrata accompagnandola con una maggiore espansione di altre forme di prelievo, e insieme a un rallentamento del tasso di crescita del prelievo tributario complessivo consentito da un freno effettivo all'espansione della spesa pubblica, sono le condizioni perché il successo della riforma tributaria italiana del 1973-74 non rimanga limitato ad una temporanea accelerazione del gettito.

ANTONIO PEDONE