



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E AZIENDALI
"MARCO FANNO"

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE, GIURIDICHE
E STUDI INTERNAZIONALI

L-33 Classe delle lauree in SCIENZE ECONOMICHE

Tesi di laurea

La Trasparenza Fiscale: codici e norme internazionali
Fiscal Transparency: codes and International rules

Relatore:
Prof. ZAMUNER ENRICO

Laureanda:
MESSINA ELISABETTA

Anno Accademico 2015-2016

INDICE

| | |
|---|-----------|
| INTRODUZIONE | 5 |
| | |
| I. L'ATTIVITÀ DELLE ORGANIZZAZIONI INTERNAZIONALI NEL CAMPO DELLA TRASPARENZA FISCALE..... | 9 |
| 1.1. INTERNATIONAL MONETARY FUND..... | 9 |
| 1.2. THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT | 11 |
| 1.3. INTERNATIONAL BUDGET PARTNERSHIP | 13 |
| 1.4. GLOBAL INITIATIVE ON FISCAL TRANSPARENCY..... | 14 |
| | |
| II. INIZIATIVE INTERNAZIONALI..... | 15 |
| 2.1. LA DIFFUSIONE GLOBALE DELLE NORME E DEI CODICI DI TRASPARENZA FISCALE..... | 15 |
| 2.1.1. <i>The fiscal transparency code</i> | 15 |
| 2.1.2. <i>OECD Best Practices for Budget Transparency</i> | 18 |
| 2.2. INIZIATIVE GLOBALI PER LA TRASPARENZA FISCALE..... | 21 |
| 2.2.1. <i>High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation, and Accountability</i> | 21 |
| 2.3. LA TRASPARENZA FISCALE ED I FREEDOM OF INFORMATION LAWS..... | 23 |
| 2.2. LA TRASPARENZA FISCALE E LA PARTECIPAZIONE PUBBLICA: PRINCIPI, ORDINAMENTI E RISULTATI..... | 25 |
| 2.2.1. <i>Open Budget Survey</i> | 25 |
| 2.2.2. <i>Citizen Budget</i> | 27 |
| | |
| III. DIFFUSIONE DELLE NORME DI TRASPARENZA FISCALE..... | 31 |
| 3.1. LA NUOVA ZELANDA, L'AUSTRALIA E L'INGHILTERRA..... | 31 |
| 3.2. THE FISCAL RESPONSIBILITY ACT 1994 | 33 |
| | |
| CONCLUSIONI..... | 34 |
| | |
| BIBLIOGRAFIA..... | 37 |
| | |
| DOCUMENTI PRINCIPALI..... | 38 |
| | |
| SITOGRAFIA | 39 |

Introduzione

Il problema della trasparenza fiscale inizia a manifestarsi intorno agli anni '90, attirando subito l'attenzione di molte istituzioni internazionali governative e non, le quali studiano nella molteplicità dei suoi aspetti il documento di bilancio, mezzo con cui il Governo organizza le proprie attività e grazie al quale sono poste in essere le norme di trasparenza fiscale.

Quando parliamo di queste tipologie di norme implicitamente discutiamo anche di una forma di prudenza nella gestione fiscale che consiste nel far corrispondere le entrate e le uscite dello Stato all'interno del documento contabile.

Il processo di creazione del bilancio statale deve inoltre essere sottoposto a un costante controllo pubblico che comporta, inevitabilmente, un aumento della trasparenza nella gestione della spesa pubblica e della tassazione soggetta al controllo dello Stato.

Lo scopo ultimo dei governi rimane il desiderio di creare una politica economica non ambigua, capace di sviluppare un sistema stabile e attendibile che spinga gli stessi governi ad autoregolamentarsi attraverso una serie di legislazioni disciplinari.

L'insieme di tutte le norme procedurali, il rilascio di informazioni e tutto ciò che consente un aumento della sorveglianza dell'economia ha portato alla costituzione di codici di condotta, raccomandazioni e prescrizioni indispensabili per limitare i comportamenti sleali dei soggetti politici che nascondono difformità scomode. Le prime normative internazionali sull'argomento sono state considerate alla stregua di un diritto consuetudinario (*customary law*), cioè caratterizzate da guide che possono rientrare nella definizione di *soft law*, da cui non derivava una legale obbligazione, ma alla quale la maggior parte degli Stati si uniformava.

La trasparenza è vista come un elemento critico nella gestione del Paese, consente che le decisioni prese dai governi siano coordinate e valutate in relazione alla posizione finanziaria corrente, ai costi e ai benefici dei cambiamenti politici e del potenziale rischio degli investimenti. Ha inoltre il compito di fornire le informazioni necessarie ai legislatori, ai cittadini e al mercato affinché possano svolgere il loro compito di controllo sulle politiche di bilancio e di allocazione efficiente delle risorse pubbliche.

Nell'ultimo decennio si sono potuti osservare sostanziali sforzi provenienti dai vari Paesi con il fine di risollevarne l'economia e migliorare il grado di trasparenza all'interno del governo. Le nazioni cercano di sviluppare una migliore struttura normativa sulla base degli standard globalmente accettati e di aumentare il grado di trasparenza domestico.

Esse, in risposta alle crisi economiche, hanno iniziato a istituire organizzazioni con speciali funzioni di controllo, che hanno il compito di sorvegliare le finanze e l'integrità legale di tutto il settore pubblico del Paese, ma anche di analizzare e valutare i conti del bilancio e di tutti gli altri documenti dell'area fiscale, incluse le proposte legislative messe in atto.

Finora ho introdotto l'argomento solo dal punto di vista legislativo e delle problematiche a esso collegate, ma per avere un più chiaro e completo quadro sulla tematica è necessario discutere delle politiche di distribuzione di giustizia e di legittimazione democratica, strettamente collegate al grado di trasparenza fiscale di un Paese.

Le politiche di distribuzione, cuore delle riforme fiscali, creano o disfano le condizioni idonee per la fattibilità delle riforme stesse. La loro omissione all'interno dei modelli di trasmissione fiscale è fonte di problemi, perché considerate il fondamento per la creazione di un principio più generale di correttezza.

Non possono mancare all'interno dei documenti di bilancio le analisi sull'impatto sociale, sulla povertà e le problematiche concernenti la corruzione, perché permettono la misurazione del grado di trasparenza dei Paesi e la giusta ripartizione delle risorse all'interno della società.

L'ultimo elemento necessario per completare il quadro è la componente democratica all'interno del documento contabile di bilancio, il quale deve essere fornito di una legittimazione cittadina.

I principi democratici e di giustizia distributiva sono stati molto spesso trascurati nella formulazione delle norme di trasparenza fiscale, mentre è necessario porre maggiore enfasi a quei diritti che danno la possibilità ai cittadini di partecipare attivamente all'interno dei processi decisionali.

Gli strumenti a disposizione del Governo per implementare queste componenti sono molteplici, ma molto spesso vengono messi da parte per la loro poca convenienza politica.

All'interno del mio elaborato mi propongo di esporre solo l'aspetto legislativo della trasparenza fiscale, il cui studio riguarda l'analisi del documento di bilancio definito come il più importante dello Stato.

Le organizzazioni internazionali che si sono occupate dell'argomento e di cui tratterò, sono state molteplici e ognuna di loro ha contribuito ad apportare innovazioni a una tematica in continua evoluzione; di seguito le più importanti che si sono distinte per i loro lavori: *World Bank*; *International Monetary Fund (IMF)*; *International Budget Partnership (IBP)*; *The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*.

In particolare, l'IMF ha giocato un ruolo principale nella diffusione di norme di trasparenza fiscale, promuovendo la disciplina come punto centrale dell'economia politica mondiale; ha sottolineato l'importanza della promozione del buon governo e del ruolo della legge e della responsabilità nel settore pubblico, come punto basilare per l'affermazione di un sistema fondato sulla trasparenza fiscale.

L'ente ha predisposto una guida chiamata "*Code of good practices on fiscal transparency*" e un manuale a questa associato, il cui fine è quello di formalizzare un codice di standard e pratiche eccellenti cui i Paesi del mondo possano far riferimento; non viene inteso come un obbligo legale, ma semplicemente come una linea guida.

Il lavoro dell'IMF fu preso ad esempio dalle altre organizzazioni e Paesi nel mondo, che iniziarono da lì a poco a dare il loro contributo nel campo della trasparenza fiscale internazionale. Nel concreto i Paesi recepiscono questi codici di buona condotta come meglio credono, attraverso l'emanazione di normative nazionali, che a differenza delle linee guida hanno una forza legislativa.

Nelle successive parti mi soffermerò a discutere sui processi intrapresi dalle varie nazioni nello sviluppo delle norme di trasparenza fiscale e nelle novità che hanno apportato all'argomento. La Nuova Zelanda, l'Australia e l'Inghilterra sono un esempio di stati con un solido sistema fiscale, considerati globalmente pionieri nella creazione di normative domestiche trasparenti. Non bisogna però dimenticare il processo evolutivo avvenuto nell'Eurozone, il cui adattamento internazionale è avvenuto attraverso l'emanazione di una serie di Regolamenti comunitari e di principi, che avevano lo scopo di omologare le normative contabili dei Paesi membri.

I. L'attività delle organizzazioni internazionali nel campo della trasparenza fiscale

L'ambito della trasparenza fiscale è molto ampio, soggetto a differenti interpretazioni e svariate definizioni, coinvolgendo una molteplicità di elementi e d'interessi che possono essere riclassificati all'interno di sei grandi raggruppamenti: *Extra-Budget Fund*: sono le transazioni fuori bilancio escluse volontariamente dal documento contabile e che riguardano tutte le entrate pubbliche, le spese e i finanziamenti dello stato; *Tax expenditures*: sono agevolazioni fiscali ed esenzioni utilizzate dal Governo per raggiungere determinati obiettivi politici; *Quasi fiscal activities*: sono operazioni attraverso le quali le imprese statali prezzano i loro prodotti e servizi per particolari soggetti economici al di sotto del livello del prezzo di mercato; *Contingent liabilities*: sono obblighi finanziari che il Governo ha stipulato, la cui tempistica e qualità è subordinata al verificarsi di un evento futuro incerto; non sono dei veri e propri debiti e potrebbero non diventarlo mai se la contingenza non si materializza; *Natural Resource*; *Citizens' Budget*: è il bilancio gestito dai cittadini per la promozione della componente democratica all'interno del processo di formazione del documento contabile.

Quelli appena elencati possono essere definiti come gli elementi critici del problema della trasparenza fiscale che, come già detto, riguarda principalmente la stesura del documento di bilancio nelle sue varie componenti.

Sono state molte le organizzazioni internazionali ad aver apportato miglioramenti e innovazioni a questo contesto così variegato e per la maggior parte sono state fortemente influenzate da pratiche governative di specifici Paesi considerati i pionieri nel campo della trasparenza fiscale, ne sono un esempio la Nuova Zelanda e l'Inghilterra.

Nella parte successiva andrò ad analizzare lo sviluppo, ma soprattutto le diverse visioni e approcci all'argomento degli enti internazionali che si sono distinti per i loro lavori nel campo della trasparenza di bilancio.

1.1. International Monetary Fund

L'IMF ha giocato un ruolo da protagonista nella diffusione delle norme di trasparenza fiscale, da un modello strutturato a livello internazionale a uno domestico per i singoli Paesi.

Il suo lavoro è stato diretto sostanzialmente alla promozione della disciplina di bilancio, vista come pilastro fondamentale per una migliore e più stabile politica economica mondiale.

Fin dal 1996 ha iniziato a evidenziare l'importanza e la necessità di riforme governative, del ruolo della legge e della responsabilità del settore pubblico, condizioni indispensabili per la creazione di un ambiente economico disciplinato e per la promozione del buon governo.

Autorizzando responsabilmente le spese per il settore pubblico, la trasparenza può ridurre il rischio finanziario e migliorare l'efficienza delle spese governative, inoltre l'organizzazione sostiene che la divulgazione delle informazioni fiscali riduce il rischio di mercato e minimizza le asimmetrie permettendo un funzionamento economico più efficiente.

Le varie analisi condotte hanno mostrato che le nazioni con grado di trasparenza maggiore hanno una migliore disciplina fiscale, un più basso livello di corruzione, e minori debiti pubblici.

La trasparenza fiscale è un fattore desiderabile perché permette un dibattito più consapevole sulla programmazione e sui risultati della politica fiscale, tra i decisori politici e il pubblico cittadino. Essa aiuta a mettere in luce i rischi per le previsioni fiscali, permette una più precoce e morbida risposta ai cambiamenti delle condizioni economiche e in tal modo contribuisce a ridurre l'incidenza e la severità delle crisi.

L'ambito descritto finora è il campo di lavoro dell'IMF, che svolge il suo operato avvalendosi dei seguenti strumenti: standard di responsabilità e d'ispezione; standard di informazioni fiscali e strumenti di valutazione.

I termini standard e codici si riferiscono a una serie di disposizioni collegate all'ambiente istituzionale, così che le politiche economiche e finanziarie sono concepite e implementate.

Come si può notare, dalle ricerche e dai report pubblicati dall'IMF, i Paesi le cui istituzioni sono ben regolamentate e trasparenti tendono ad avere una migliore *performance* economica e una più grande stabilità fiscale, quindi è nei loro stessi interessi adottare standard e codici internazionali.

L'IMF, in associazione con la *World Bank*, ha identificato tre grandi gruppi in cui possono essere identificati gli standard internazionali: la trasparenza politica, la regolazione del settore finanziario e la supervisione delle strutture di mercato e delle istituzioni.

L'organizzazione inoltre lavora a stretto contatto con i Paesi per disincentivare quel tipo di amministrazione che conduce all'affermazione di pratiche corrotte e si impegna a guidare, sorvegliare e a fornire supporti tecnici per la guida e l'imposizione di una corretta gestione governativa all'interno dei Paesi stessi.

Il primo lavoro dell'organizzazione è stato il “*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*”, approvato nel 1998, successivamente sono state pubblicate versioni aggiornate del codice nel 2001, nel 2007 e nel 2014, insieme a un esaustivo manuale di riferimento “*Manual on Fiscal Transparency*”, che fornisce una dettagliata guida per un'assistenza pratica.

Mentre il codice e il manuale hanno lo scopo di indirizzare i Paesi verso una più corretta regolamentazione della trasparenza fiscale, l'IMF implementa il suo lavoro sull'argomento attraverso i ROSCs (*Report on the Observance of Standards and Codes*).

Sono dei resoconti che riassumono l'osservanza dei singoli Paesi delle linee guida proposte dal codice. Possono essere sfruttati all'interno di una molteplicità di campi, ad esempio la consolidazione del settore pubblico, o per l'attuazione di pratiche formali e informali all'interno del processo di bilancio o anche per le previsioni sulle prospettive fiscali.

Questo strumento negli anni è stato sostituito dal “*Fiscal Transparency Evaluation*”, nuovo strumento diagnostico, il quale fornisce un'analisi qualificata della vulnerabilità della trasparenza fiscale su una serie di indicatori, e valuta i Paesi sulla base del codice e li indirizza verso nuove pratiche per migliorare le problematiche maggiori da cui sono afflitti.

1.2. The Organization for Economic Co-operation and Development

Seguendo l'esempio dell'IMF, l'OECD inizia il suo lavoro nel 1999, raccogliendo informazioni sull'esperienza dei Paesi e pubblicando il *Best Practices for Budget Transparency*, la cui ultima versione aggiornata risale al 2002.

Il documento è disegnato per essere uno strumento di riferimento ed è usato con il fine di migliorare il grado di trasparenza del bilancio nelle varie nazioni.

L'organizzazione inizia predisponendo dei sondaggi e dei report in cui esamina le azioni più appropriate e utilizzabili dai Paesi per il raggiungimento dell'obiettivo di una maggiore trasparenza fiscale di bilancio.

La sua analisi si basa su un postulato fondamentale secondo il quale risultati migliori, in campo economico e sociale, sono associati alla promozione di un buon governo.

La trasparenza è definita dall'organizzazione come la propensione che ha ogni singolo Stato a divulgare le intenzioni, gli sviluppi e le realizzazioni delle differenti politiche

economiche. Descrive il documento di bilancio come il più importante dello Stato, che riunisce in sé gli obiettivi politici e la predisposizione dei piani per la loro attuazione concreta.

In questo contesto la trasparenza non è altro che la divulgazione di informazioni sensibili in maniera sistematica e periodica.

L'OECD agisce individuando le singole pratiche che compongono una buona politica di governo, indispensabile a contribuire e promuovere la crescita economica nazionale e mondiale, ma anche l'occupazione e la stabilità finanziaria.

L'organizzazione nota che molti dei Paesi che avevano introdotto normative fiscali o semplicemente adottato delle linee guida generali, dopo l'intervento dell'OECD, si sono adoperati per un cambiamento drastico di esse e per un conseguente aumento del grado di trasparenza del bilancio statale.

Lo scopo del manuale redatto dall'OECD è quello di incoraggiare riforme a livello domestico in ogni Paese, anche se ha una forza normativa inferiore rispetto al codice redatto dall'IMF.

Dal 2003 in poi ha intrapreso un tentativo più forzato per la raccolta delle informazioni sulle pratiche di bilancio a livello internazionale attraverso un questionario che copre molti aspetti presenti nelle sue prescrizioni di comportamento.

La mobilitazione e l'utilizzo di risorse finanziarie per il pubblico è un compito del Governo, laddove il sistema non è trasparente e i meccanismi di responsabilità sono deboli, i bisogni delle persone povere sono marginali e i risultati sullo sviluppo insoddisfacenti.

Il primo passo per promuovere la trasparenza è la pubblicazione delle prestazioni governative, ma la chiave per la responsabilità è la sorveglianza.

Mentre l'IMF occupa tutti i campi della trasparenza fiscale con tutti i suoi strumenti, l'OECD si limita a stabilire una serie di linee guida per quanto riguarda la redazione del documento di bilancio.

La trasparenza fiscale viene, così, definita come la chiarezza, l'affidabilità, la frequenza, la puntualità e la rilevanza della presentazione delle finanze statali e l'apertura al pubblico del processo di bilancio.

Quando parliamo di presentazione delle finanze intendiamo la pubblicazione e la disseminazione delle informazioni sommarie nella forma di: previsioni fiscali, statistiche fiscali e documenti finanziari e resoconti del Governo.

I rischi finanziari determinano la sostanziale differenza che vi può essere tra le previsioni e le reali politiche finanziarie attualizzate. Il grado di trasparenza in questo campo è un dato sensibile molto importante che determina il grado di credibilità del Paese e la valenza

delle sue prestazioni in campo finanziario. Infatti, un Paese con una maggiore nitidezza viene giudicato positivamente dal mercato, al contrario delle nazioni con deficit troppo elevati.

1.3. International Budget Partnership

Il concetto di trasparenza ha una storia vulnerabile all'interno delle NGOs, in particolar modo per quanto riguarda gli aspetti della corruzione di governo. Sono stati molti gli attori non governativi che, sull'esempio dell'IMF e dell'OECD, hanno incoraggiato la valutazione della trasparenza di bilancio in differenti Paesi.

La più importante di queste organizzazioni è sicuramente l'*International Budget Partnership* che, invece di dirigere i suoi interventi verso la promozione della disciplina fiscale e dell'efficienza dei mercati di capitali, presta più attenzione alla responsabilità democratica della trasparenza di bilancio, un'area politica che tende a ignorare i cittadini in campo decisionale, prediligendo le informazioni che vengono date da analisti esperti.

L'analisi del livello partecipazionale del documento è indispensabile non solo per rinforzare la democrazia di una nazione ma anche perché rappresenta un modo efficace per assicurare che i bisogni più importanti della popolazione siano assicurati all'interno del documento di bilancio statale.

L'IBP è l'unica organizzazione che si preoccupa del problema, analizzando le relazioni tra il Governo e i cittadini e progettando il *Citizen Budget*, cioè una serie di pratiche possibili e attuabili attraverso il coinvolgimento dei cittadini e di organizzazioni della società civile con i governi, che hanno il dovere di redigere un documento di bilancio parallelo a quello statale ma rivolto ai cittadini.

L'IBP ha inoltre lavorato con l'*Institute for Democracy in South Africa*, creando un questionario alternativo sulla trasparenza di bilancio applicabile nel Sud Africa.

In un contesto di diffusione di povertà nei Paesi in via di sviluppo sia i cittadini sia le organizzazioni civili hanno aumentato l'attenzione prestata al bilancio e ai suoi effetti sulla distribuzione delle risorse, portando questi stessi soggetti a richiedere maggiori e migliori informazioni sul documento contabile.

L'IBP ha anche dato l'input a uno studio comparativo sulla trasparenza di bilancio in cinque Paesi dell'America Latina, inizio che ha portato all'affermazione del progetto molto

più ambizioso dell'*Open Budget Index*, il quale esamina i processi di bilancio, attraverso dettagliati questionari, all'interno di un numero sempre più grande di Paesi.

L'*Open Budget Index* pone le basi a un documento più importante chiamato *Open Budget Survey*, pubblicato il 23 gennaio 2012 e considerato l'unica misura indipendente, comparativa e regolatrice della trasparenza e della responsabilità di bilancio nel mondo.

L'IBP non è certamente un concorrente dell'IMF ma più un supplemento aggiuntivo alla sua politica, che integra e aiuta con attività e ricerche.

1.4. Global Initiative on Fiscal Transparency

Nel 2011 nasce una nuova organizzazione internazionale, *The Global Initiative on Fiscal Transparency* (GIFT), che lavora in stretta collaborazione con l'IBP. Entrambe hanno apportato significanti e continui miglioramenti al campo della trasparenza di bilancio, analizzando le pratiche dei Paesi facenti parte dell'*Open Government Partnership*.

The Global Initiative on fiscal transparency, ad esempio, ha preso il lavoro dell'IBP pubblicando una sua personale guida alla trasparenza fiscale: *High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation and Accountability*.

L'organizzazione sostiene che vi deve essere una necessaria riforma delle norme sulla trasparenza fiscale globale, ciò deve essere visto come uno stimolo per incoraggiare i governi a modificare normative obsolete e così poter migliorare lo sviluppo internazionale.

Inoltre, l'Ente si pone lo scopo di elevare la posizione della società civile all'interno dei negoziati con i governi e dar maggior potere alle agenzie di controllo che dovrebbero avere a disposizione informazioni più complete e più specifiche di come i fondi pubblici vengano impiegati.

Lo scopo di questa iniziativa internazionale è quello di avanzare e istituzionalizzare miglioramenti significativi nel campo della trasparenza fiscale, ma anche quello di ottimizzare l'impegno e la responsabilità dei governi del mondo.

Pertanto, il fine del documento da loro pubblicato è quello di perfezionare l'accesso alle informazioni, ma anche l'amministrazione della politica fiscale.

II. Iniziative Internazionali

2.1. La diffusione globale delle norme e dei codici di trasparenza fiscale

L'ampio campo della trasparenza fiscale può essere analizzato secondo differenti punti di vista e ogni singola organizzazione ha apportato innovazioni e miglioramenti a questa nuova tematica in continuo mutamento.

È doveroso sottolineare come i codici di cui andrò a parlare non hanno una vera e propria forza normativa, ma sono considerati per lo più delle linee guida per la preparazione del documento di bilancio. Sono dei codici di buona condotta, con lo scopo di indirizzare i Paesi verso un più alto grado di trasparenza fiscale.

2.1.1. *The fiscal transparency code*

Il codice di trasparenza fiscale pubblicato dall'IMF è strutturato sulla base di quattro pilastri fondamentali: *fiscal reporting*; *fiscal forecasting & budgeting*; *fiscal risk & management* e infine *resource revenue management*. È considerato uno standard internazionale e un mezzo di diffusione delle informazioni sulle finanze pubbliche mondiali; mentre i primi tre pilastri sono stati completati e pubblicati, l'ultimo è ancora in fase di consultazione pubblica.

Analizza molteplici principi di trasparenza, per ognuno di questi, studia le pratiche attuate dai Paesi e le valuta come basilari, buone o avanzate, con il fine di fornire una precisa e piena osservanza delle pratiche enunciate all'interno del codice stesso e garantire la sua completa applicabilità all'interno delle nazioni.

Il codice include le buone pratiche collegate alla struttura e alle funzioni del Governo e dei differenti ruoli che coinvolgono le tre branche dell'amministrazione pubblica: legislativa, esecutiva e giudiziaria. Esamina inoltre la responsabilità dei vari livelli del Governo e le relazioni tra questo e le corporazioni pubbliche e il suo coinvolgimento all'interno del settore privato.

Infatti, un prospetto istituzionale pubblico deve mostrare chiaramente il ruolo dei vari settori, andando a identificare le entità statali per ogni livello governativo e le operazioni

collettive sottostanti. Per le attività fiscali è richiesta chiarezza e a ognuna di queste viene assegnata una distinta entità e uno scopo ben preciso e le entrate e le responsabilità devono essere chiaramente collegate ai differenti livelli di governo.

Codice di trasparenza fiscale

I. Rendiconti fiscali

I rendiconti fiscali di uno Stato devono fornire una completa, rilevante e affidabile visione sulla posizione finanziaria e sulla performance del Governo.

1.1. Devono predisporre una completa rappresentazione delle attività del settore pubblico e dei suoi sub settori, conformandosi agli standard internazionali, ciò consiste nel:

- Coprire totalmente tutti gli enti collegati al settore che devono essere provvisti di uno stato patrimoniale, di passività e di patrimonio netto.
- Comprendere le entrate, le spese e i finanziamenti pubblici e tutte le coperture fiscali.

1.2. Devono essere redatti frequentemente, regolarmente e tempestivamente.

1.3. Le informazioni contenute devono essere rilevanti, comparabili internazionalmente e coerenti internamente e storicamente.

- Devono essere classificate in modo tale da rendere chiaro l'uso delle risorse pubbliche e facilitare la comparazione internazionale.
- Per essere coerenti internamente i rapporti devono contenere tutte le conciliazioni tra le differenti misure degli aggregati fiscali.
- Le principali statistiche di bilancio storiche devono essere rese pubbliche e spiegate, per avere una coerenza storica.

1.4. Per quanto riguarda l'integrità, le statistiche finanziarie e le dichiarazioni devono essere affidabili, soggette a un controllo esterno e devono incrementare la responsabilità governativa.

- Il controllo esterno consiste nel lavoro effettuato da istituzioni indipendenti che annualmente revisionano le prestazioni dei Paesi.

II. Previsioni finanziarie e di bilancio

I bilanci e le loro sottostanti previsioni devono essere forniti di una chiara dichiarazione relativa agli obiettivi degli stessi bilanci e alle intenzioni politiche del Governo e devono essere complete, tempestive e credibili.

2.1. Quando si parla di completezza ci si riferisce alla presenza di tutti i prospetti fiscali indispensabili, che comprendono:

- Le unità di bilancio, cioè le singole entrate, spese e finanziamenti delle varie entità del Governo che sono presentate all'interno del documento di bilancio e sono autorizzate dalla legislatura.
- Devono inoltre essere presentate previsioni macroeconomiche, progetti di bilancio a medio termine e progetti d'investimento.

2.2. Il potere e la responsabilità associata alla branca esecutiva e legislativa del Governo all'interno del processo di bilancio, devono essere definiti attraverso la legge, in questo senso si parla di sistematicità. Inoltre il documento contabile deve essere presentato, dibattuto e approvato tempestivamente.

- La legge definisce chiaramente i concetti e i processi attraverso i quali avviene la stesura del documento; inoltre definisce lucidamente e delimita i poteri delle due branche, e infine la legislatura e il pubblico forniscono uno scrutinio.

2.3. Le previsioni fiscali e di bilancio dovrebbero essere presentate in modo tale da facilitare l'analisi politica e migliorare il grado di responsabilità.

- All'interno dei documenti di bilancio troviamo informazioni riguardanti gli obiettivi e i risultati delle singole aree politiche del Governo.
- Inoltre si dovrebbe fornire l'opportunità al pubblico di poter partecipare all'interno del processo formativo del documento.

2.4. I rapporti economici e fiscali e i bilanci statali devono essere credibili.

- Le previsioni economiche e fiscali del Governo devono essere soggette a una valutazione indipendente.
- Qualsiasi materia supplementare all'interno del documento deve essere approvata dalla legislatura.

III. Analisi del rischio e della gestione

I governi dovrebbero rilevare, analizzare, e gestire il rischio per le finanze pubbliche e assicurare un'effettiva coordinazione del processo decisionale fiscale attraverso il settore pubblico.

3.1. Il Governo dovrebbe pubblicare i rapporti sommari sul rischio delle loro prospettive finanziarie.

- I rapporti dovrebbero spiegare perché le previsioni possono essere differenti come risultato di dissimili assunzioni macroeconomiche.

- Il Governo fornisce un rapporto sommario sullo specifico rischio per i suoi rapporti fiscali.
- Devono essere forniti inoltre rapporti sull'evoluzione delle finanze pubbliche nel lungo periodo.

3.2. Rischi specifici sulle finanze pubbliche che dovrebbero essere regolarmente monitorate, rivelate e gestite.

3.3. Le relazioni e le prestazioni fiscali attraverso il settore pubblico dovrebbero essere analizzate, divulgate e coordinate.

2.1.2. OECD Best Practices for Budget Transparency

Le *Best Practices for Budget Transparency* sono uno strumento di riferimento per lo sviluppo e il miglioramento del grado di trasparenza all'interno dei Paesi. Non sono percepite come degli standard formali, in quanto riconoscono le differenze intrinseche dei Paesi analizzati e strutturano la loro analisi su basi alternative, tenendo conto delle possibili divergenze.

Il documento è articolato su tre macroaree: resoconti di bilancio; divulgazioni specifiche; integrità, controllo e responsabilità.

I. Resoconti di bilancio

1.1. Il bilancio

- Il bilancio è il documento chiave del Governo. Deve essere completo, onnicomprensivo di tutti i flussi in entrata e in uscita dello Stato, così che il *trade-off* tra le differenti opzioni politiche possa essere valutato.
- Deve essere disegnato dal Governo e approvato in una successiva analisi dal Parlamento, ciò deve avvenire necessariamente prima dell'inizio del nuovo anno fiscale.
- Deve essere previsto inoltre un prospetto a medio termine per illustrare come si evolveranno le entrate e le uscite fiscali nei due anni successivi.
- È molto probabile che vi siano deviazioni dalle iniziali previsioni, ma dovranno essere spiegate dal Governo all'interno dei documenti contabili.
- Tutte le spese devono essere classificate in unità amministrative e in base alle informazioni supplementari sulla classificazione delle categorie economiche e funzionali di riferimento.

1.2. Pre-rapporto di bilancio

- È opportuno che i Paesi redigano un pre-bilancio con il quale possono incoraggiare il dibattito sul bilancio complessivo e su come questo interagisce con l'economia. Il documento dovrebbe illustrare le aspettative economiche di lungo periodo e della politica fiscale.

1.3. Rapporto mensile

- I rapporti mensili mostrano i progressi sull'attuazione del bilancio. Dovrebbero essere rilasciati entro quattro settimane dalla fine di ogni mese.
- Dovrebbero contenere l'ammontare di spese e di reddito di ogni mese.
- Dovrebbero essere associate da un commento in accompagnamento ai dati numerici. Se ci sono delle significative differenze tra le previsioni e le attuali entrate e uscite dello Stato, dovrebbero essere accompagnate da una spiegazione.

1.4. Rapporto di metà anno

- Il rapporto di metà anno è ugualmente importante perché vengono denunciati gli inevitabili cambiamenti.

1.5. Rapporto di fine anno

- Deve essere rilasciato sei mesi dalla fine di ogni anno fiscale.
- Mostra la conformità con i livelli di spese e reddito previsti nel bilancio autorizzato dal Parlamento.

1.6. Rapporto pre-elezione

- Mostra lo stato generale delle finanze dello Stato immediatamente prima di un'elezione, questo favorisce un elettorato più informato e serve per stimolare il dibattito pubblico.

1.7. Rapporto di lungo periodo

- Deve essere rilasciato ogni cinque anni o quando cambiamenti importanti dell'economia lo richiedono o lo impongono.

II. Divulgazioni Specifiche

2.1. Assunzioni economiche

- Devono essere rilasciate tutte le assunzioni economiche sulla crescita del PIL, sul tasso di disoccupazione, sul tasso d'inflazione, sul tasso d'interesse e così via. Si dovrebbero analogamente pubblicare le informazioni sull'impatto di queste variabili.
- I governi, oltre al documento contabile principale, dovrebbero pubblicare ricerche che, pur non avendo una reale natura finanziaria, sono a essa intimamente collegate, come per esempio l'analisi sulla povertà.

2.2. Spesa per le tasse

- Le spese per le tasse sono i costi stimati sulle entrate fiscali a causa di trattamenti preferenziali su specifiche attività.

2.3. Attività e passività fiscali

- Dovrebbero essere tutte divulgate all'interno degli svariati documenti di bilancio.

2.4. Attività non fiscali

- Per attività non fiscali si intendono i beni a disposizione dello Stato, come per esempio attrezzature e immobili. Le informazioni riguardanti la proprietà di tutte le attività tangibili e intangibili dello Stato devono essere divulgate.

2.5. Pensioni obbligatorie per i dipendenti

2.6. Passività potenziali

- Le passività potenziali sono quelle che devono essere sempre presentate all'interno del documento di bilancio, e riguardano tutte quelle passività che non sono certe, ma contingenti, cioè il loro verificarsi dipende da un avvenimento incerto.

III. Integrità, controllo e responsabilità

3.1. Politiche di amministrazione

- Un sommario di tutte le più rilevanti responsabilità politiche dovrebbe accompagnare tutti i rapporti e se è necessario un cambiamento delle responsabilità politiche, la natura e le ragioni di questo devono essere pubblicamente illustrate.

3.2. Sistemi e responsabilità

- Un dinamico sistema di revisione interno finanziario, includendo una revisione interna, dovrebbe prendere posto per assicurare l'integrità delle informazioni fornite nei rapporti.

3.3. Revisione

3.4. Scrutinio pubblico e del Parlamento

- Il Parlamento deve avere l'opportunità di esaminare effettivamente qualsiasi rapporto fiscale.

2.2. Iniziative globali per la trasparenza fiscale

2.2.1. High-Level Principles on Fiscal Transparency, Participation, and Accountability

Le Parti di questi principi, riconoscono che le politiche fiscali – cioè la tassazione, l'indebitamento, la spesa, gli investimenti e la gestione delle risorse pubbliche – hanno un impatto critico sui risultati economici, sociali e ambientali di tutti i Paesi e a tutti i livelli di sviluppo. I principi si fondano sull'idea che i meccanismi che portano all'accesso alle informazioni di alta qualità, alla partecipazione pubblica e al miglioramento della responsabilità governativa possano migliorare l'integrità, la qualità e l'attuazione delle politiche di bilancio. Al contempo possono ridurre la corruzione e accrescere la legittimità e la fiducia nel Governo, che porta all'incremento della disponibilità dei cittadini a pagare le tasse e a fornire finanziamenti. Rafforzano infine l'efficacia degli aiuti allo sviluppo e delle politiche fiscali e aumentano la probabilità che le politiche fiscali abbiano impatti positivi sull'economia, sulla società e sull'ambiente.

L'organizzazione riconosce che il pubblico ha il diritto d'informazione sulle politiche fiscali e deve avere l'opportunità di partecipare alla progettazione e alla realizzazione di queste. Inoltre riconosce l'ottimo contributo critico che una maggiore trasparenza fiscale, partecipazione pubblica e responsabilità dello Stato possano svolgere nel facilitare una più efficace cooperazione e internazionalizzazione nel perseguimento della stabilità finanziaria, della riduzione della povertà, della crescita economica e della gestione degli ambienti e dei beni comuni globali.

I seguenti principi, redatti e pubblicati dal GIFT, sono stati creati con lo scopo di guidare i politici e tutti i soggetti interessati a una migliore gestione della politica fiscale con il fine di aumentare il grado di trasparenza fiscale, il livello partecipazionale e la responsabilità governativa e per contribuire a promuovere la coerenza delle normative nazionali con gli standard e i codici sulla trasparenza già esistenti.

Principi

1. Ogni individuo ha il diritto di cercare, ricevere e diffondere informazioni sulle politiche fiscali. Per contribuire a garantire questo diritto i sistemi giuridici nazionali dovrebbero redigere una normativa che legifera sul libero accesso alle informazioni da parte di tutta la società civile senza discriminazioni. Vi possono essere delle eccezioni a causa di limitazioni naturali, ma devono essere chiaramente dichiarate all'interno del documento di bilancio.

2. I governi dovrebbero pubblicare obiettivi chiari e misurabili per la politica fiscale e riferire periodicamente i progressi compiuti verso il loro raggiungimento e giustificare eventuali ritardi e deviazioni dal piano originario.

3. Il pubblico dovrebbe avere a disposizione tutte le informazioni – passate, presenti e future – sui dati di natura sia finanziaria che non, sulle attività di previsione fiscale, sulle prestazioni, sui rischi e sulle attività e passività pubbliche. I governi sono obbligati a presentare le informazioni fiscali all'interno dei bilanci e devono rispettare gli standard riconosciuti a livello internazionale.

4. I governi devono comunicare gli obiettivi che perseguono e i risultati che hanno prodotto con le risorse a loro affidate.

5. Tutte le transazioni finanziarie del settore pubblico devono avere il loro fondamento all'interno della legge nazionale. La legislazione, i regolamenti e le procedure amministrative che regolano la gestione finanziaria devono essere di libero accesso a tutti e dovrebbero essere valutate da un organo indipendente.

6. Il settore pubblico deve essere chiaramente definito e identificato ai fini della rendicontazione, della trasparenza e della responsabilità e i rapporti tra il settore privato e il Governo devono essere aperti, pubblici e devono seguire chiaramente le regole e le procedure indicate dalla legislazione.

7. I ruoli e le responsabilità per la raccolta di ricavi e per l'assunzione di passività, che consumano risorse, investimenti e gestione delle risorse pubbliche, dovrebbero essere chiaramente distribuiti tra le tre branche del Governo, ma anche tra i diversi enti che hanno gradi differenti.

8. L'autorità di aumentare le tasse e sostenere le spese per conto del pubblico dovrebbe essere attribuita al legislatore che opera solo attraverso l'uso del documento di bilancio. Il legislatore inoltre dovrebbe essere investito dell'autorità necessaria, dovrebbe avere a disposizione le risorse e le informazioni indispensabili per mantenere la gestione efficiente delle risorse pubbliche.

9. L'istituzione superiore di controllo deve essere indipendente, responsabile e trasparente. Deve operare con il pieno possesso del mandato, delle informazioni e delle risorse adeguate per il suo compito.

10. I cittadini hanno tutto il diritto di partecipare attivamente alle opportunità di dibattiti pubblici, sulla discussione, la progettazione e la realizzazione delle politiche di bilancio. 7

2.3. La Trasparenza fiscale ed i Freedom of information laws

La trasparenza è un obiettivo, usato per raggiungere un miglioramento governativo e grazie al quale il pubblico cittadino viene informato e può di conseguenza influenzare l'ordinamento giuridico. E' definita e valutata in termini di disponibilità e qualità d'informazioni sugli accordi per la gestione delle finanze pubbliche e le operazioni finanziarie a queste collegate. Permette all'elettorato ed al mercato finanziario di valutare accuratamente la posizione fiscale Statale ed il vero costo dell'attività governativa.

Le analisi e le normative fino ad ora studiate hanno dimostrato come la divulgazione delle informazioni riduce il rischio di mercato e le asimmetrie legate alla raccolta dati, permettendo una funzionalità più efficiente del Governo. Inoltre i Paesi dove le finanze pubbliche sono più trasparenti hanno una disciplina fiscale migliore, un più basso livello di corruzione, una migliore gestione delle agenzie di credito ed un più basso onere finanziario all'interno del settore pubblico.

Sono queste le motivazioni che dovrebbero spingere i Paesi ad una gestione più trasparente delle loro finanze e a seguire correttamente i codici di condotta internazionali che riguardano la stesura dei documenti di bilancio.

A questo riguardo, all'interno di questo studio, è utile distinguere le diverse tipologie di standard che possono essere utilizzati, infatti a seconda del contesto in cui ci troviamo possiamo usare standard sulla trasparenza fiscale, sulla contabilità e sulla revisione contabile, sulle informazioni o sugli strumenti di valutazione.

Ho analizzato gli standard sulla trasparenza fiscale quando ho trattato il lavoro dell'*IMF*, "*The fiscal transparency code*", ma anche dell'*OECD* con la sua pubblicazione del "*Best Practices for Budget Transparency*"; lo scopo delle due organizzazioni era pressoché lo stesso, si sono prodigate affinché le Nazioni del mondo capissero l'importanza politica, sociale ed economica della trasparenza fiscale di bilancio.

Gli standard sulla contabilità sono la base per i resoconti finanziari, sono necessari alla trasparenza perché fondano un progetto per le informazioni con il fine di facilitare l'interpretazione e ridurre gli incentivi a trascurare o manipolare i dati sensibili.

Gli standard sulle informazioni e gli strumenti di valutazione sono essenziali per completare il quadro di studio della trasparenza fiscale, questi infatti come precedentemente detto giocano un ruolo importante nell'assicurare la coerenza nella presentazione delle informazioni alle autorità nazionali. L'esempio di questa tipologia di strumento è dato dall'*Open Budget Index*, disegnato sulla base delle direttive date dall'*IMF* e dall'*OECD*, è il mezzo chiave che dà l'opportunità ai cittadini di introdursi nei processi di bilancio attraverso le consultazioni.

Affinché un Paese possa ottenere dei gradi di trasparenza fiscale soddisfacenti è necessario che abbia una struttura legale e istituzionale conforme alle normative internazionali. Non bisogna pensare che per raggiungere l'obiettivo di trasparenza sia sufficiente la pubblicazione dei documenti richiesti, la trasparenza fiscale infatti riguarda più campi ed inoltre la qualità delle informazioni divulgate deve essere tale che queste devono essere definite: accessibili, rilevanti, periodiche, contestuali, affidabili e comprensibili.

La necessità di un maggior grado di trasparenza ha fatto sì che norme internazionali sulla trasparenza governativa sono state istituzionalizzate in tutto il mondo, nelle specifico ricordiamo l'emanazione delle normative *Freedom of Information laws (FOI laws)*.

Queste permettono l'accesso alle informazioni dei Governi nazionali a tutti i soggetti della società civile. Nascono dalla necessità di una legislazione sulla libertà dell'accesso ai dati sensibili, sono state la risposta all'insoddisfazione generale che riguardava l'eccessiva segretezza delle politiche governative. Definiscono un

processo legale che delinea i modi in cui i Governi devono divulgare le informazioni richieste al minimo costo.

Sono stati oltre 95 Paesi in tutto il mondo che hanno emanato una qualche forma di legislazione sulla libertà delle informazioni, sono state create per aumentare la trasparenza e migliorare la responsabilità governativa.

La trasparenza fiscale è la chiave per un miglior governo e le norme sulla libertà informativa sono lo strumento attraverso il quale può essere ottenuta. Danno ai cittadini il diritto di accedere alle documentazioni governative senza, per questo, essere obbligati a manifestare necessità od interesse legale.

Sono considerate un ostacolo per i politici corrotti, limitano infatti la gamma di azioni che i soggetti eletti e quelli non ancora eletti possono mettere in atto per perseguire benefici

personali. Limitano il potere demaniale della politica sulle informazioni e sono usati come strumento di monitoraggio.

Non garantiscono solamente al pubblico il diritto all'accesso delle informazioni, ma istituzionalizzano anche le regole riguardanti la trasparenza in norme e procedure che obbligano i presenti e futuri governi ad eseguirle e mantenerle, infatti nessuna legge riguardante l'istituzionalizzazione della trasparenza è stata mai revocata, mentre quelle delle pratiche possono esserlo.

2.2. La Trasparenza Fiscale e la partecipazione pubblica: principi, ordinamenti e traguardi

2.2.1. *Open Budget Survey*

L'IBP *Open Budget Survey* si occupa di esaminare, in 102 nazioni, i tre pilastri necessari al raggiungimento di un grado soddisfacente della responsabilità di bilancio; considera e analizza lo stato della trasparenza del documento contabile, i suoi cambiamenti nel tempo e i progressi apportati dai governi; ricerca e quantifica le opportunità di partecipazione attiva date ai cittadini; analizza l'autorità concessa alle due istituzioni che operano in questo campo: la legislatura e le istituzioni superiori di controllo.

È attraverso questa attenta analisi che si mette in luce la collaborazione, o meno, dei governi, i quali devono fornire le informazioni sufficienti per permettere il controllo e la comprensione del bilancio da parte dei cittadini.

Solamente una piccola frazione dei Paesi presi in esame fornisce gli strumenti adatti per la creazione di meccanismi di integrazione dei cittadini all'interno dei processi.

Nonostante queste valutazioni negative, i gradi di trasparenza all'interno dei processi di bilancio sono aumentati notevolmente negli ultimi anni, soprattutto in quei Paesi i cui governi si erano, anche parzialmente, adeguati ai codici internazionali.

Ai progressi non necessariamente deve corrispondere un costo per il Governo, molto più semplicemente questi possono attuarsi con la pubblicazione di documenti fiscali già redatti per usi interni.

L'*Open Budget Survey* fornisce l'unica misurazione indipendente che può essere comparata e usata per valutare i gradi di trasparenza, i livelli partecipazionali dei cittadini e gli errori commessi nell'ambito del processo di bilancio.

Quando si parla dei livelli di partecipazione pubblica all'interno della politica fiscale ci

si riferisce a tutta quella varietà di modi in cui ogni singolo individuo, sia come tale sia all'interno di un'organizzazione, può entrare in contatto con il settore pubblico. Vi possono essere quattro differenti domini in cui ciò può accadere: all'interno del ciclo di bilancio annuale; con nuove iniziative politiche, o di revisione sulla spesa, sulle entrate e i finanziamenti, e sulle attività e passività dello Stato; nella progettazione, produzione e consegna dei beni e servizi pubblici; nella progettazione, valutazione e implementazione dei progetti di investimento pubblici.

Si tratta di un questionario composto da 140 domande le cui risposte sono analizzate da esperti anonimi. La mole di domande riguarda le informazioni di bilancio, rese disponibili al pubblico attraverso i documenti contabili.

L'*Open Budget Index* è parte integrante della ricerca, viene calcolato sulla base delle risposte fornite, ogni Paese può raggiungere un punteggio, da 0 a 100, che rappresenta una forbice abbastanza ampia all'interno della quale collocare il grado di trasparenza presente nel Paese esaminato.

Periodicamente il sondaggio viene aggiornato, verificando il grado di sviluppo raggiunto nel rispetto degli standard internazionali e dell'armonizzazione degli strumenti fiscali.

La strutturazione dell'*Open Budget Survey* si basa sulla premessa che efficienza, efficacia e responsabilità del sistema contabile si fondino su tre pilastri: trasparenza di bilancio, partecipazione pubblica e controllo formale.

L'assenza, anche solo di uno di questi, determina l'indebolimento dell'intero sistema; per evitare ciò si forniscono ai Paesi delle raccomandazioni che riguardano:

- Il rilascio di informazioni.
- L'istituzionalizzazione dei profitti nella trasparenza.
- La promozione di opportunità per la partecipazione pubblica.
- L'aumento del controllo istituzionale.

Nonostante gli enormi progressi che si sono potuti constatare nel tempo, la maggior parte delle nazioni fallisce nel fornire sufficienti informazioni e su 102 Paesi analizzati solamente 24 si sono conformati agli standard minimi, che permettono un attento monitoraggio del documento di bilancio.

2.2.2. *Citizen Budget*

Gli interventi delle organizzazioni internazionali sono diretti per la maggior parte dei casi alla promozione della disciplina fiscale e all'efficienza dei mercati capitali e prestano poca attenzione agli aspetti di responsabilità democratica della trasparenza di bilancio, un'area politica che tende a ignorare i cittadini in campo decisionale, prediligendo le informazioni che vengono date da analisti esperti.

La partecipazione della cittadinanza attraverso il documento è indispensabile, non solo per rinforzare la democrazia di una nazione, ma anche perché rappresenta un modo efficace per assicurare che i bisogni più importanti della popolazione siano coperti nel bilancio del Governo.

Tutte le decisioni di disciplina fiscale vengono prese in vista dello scopo finale di creare un mercato realistico, credibile e stabile.

Le norme di trasparenza fiscale hanno il potere di aumentare lo spazio decisionale che spetta ai cittadini e operano per connettere i fautori delle politiche economiche fiscali con i dipartimenti governativi, aziendali, della società civile e delle comunità locali, al fine di progettare, valutare e implementare efficacemente le decisioni fiscali.

Le norme di trasparenza dovrebbero quindi puntare all'incremento della conoscenza della società civile sulle decisioni di politica fiscale e sul loro impatto nella distribuzione di diritti e doveri verso la società. Vi è una tendenza globale a incoraggiare la pubblica partecipazione nella creazione di politiche; per esempio le Nazioni Unite hanno dichiarato che la partecipazione diffusa nei processi decisionali è importante per attivare il supporto necessario per i cambiamenti istituzionali.

Le problematiche relative alle relazioni tra il Governo e i cittadini sono negli ultimi anni emerse sempre di più, questi hanno iniziato a sollevare questioni e richieste per quanto riguarda il loro grado di integrazione all'interno dei processi di politica fiscale.

Molti governi hanno iniziato a creare iniziative per informare, consultare e legare attivamente i cittadini all'interno dei processi politici. Questi possono entrare in contatto con il Governo sia come singoli individui sia come membri di organizzazioni sociali, ma queste interazioni avvengono all'interno di una democrazia, la cui formazione riposa nel consenso stesso dei cittadini. Il problema che il Governo si pone è quello di trovare strumenti adatti per rinforzare questo rapporto:

- Attraverso la divulgazione di informazioni sui processi di attuazione delle politiche, su sua stessa iniziativa, o su richiesta dei cittadini. In ogni caso esiste un flusso unidirezionale di informazioni dal governo verso i cittadini.

- Attraverso la richiesta delle opinioni dei cittadini sempre sugli stessi processi; così si crea un rapporto che si basa su due direzioni, perché i cittadini per poter esprimere delle opinioni devono essere in possesso di informazioni, quindi si crea un legame a doppio senso tra il Governo e i cittadini, anche se limitato.

- Attraverso l'attiva partecipazione dei cittadini nei processi decisionali delle politiche economiche, per esempio proponendo opzioni politiche. Allo stesso tempo però la responsabilità per la formazione dei progetti come anche la decisione ultima spetta al Governo. In questo caso si costruisce un rapporto avanzato, quindi non limitato tra il Governo e i cittadini che si basa su un principio di collaborazione.

Dalla semplice informazione alla consultazione verso l'attiva partecipazione, l'influenza dei cittadini sui processi decisionali può aumentare a dismisura.

Queste tipologie di collaborazione però non vanno assolutamente a sostituire i principi democratici, ma semplicemente aumentano l'apertura e la trasparenza del Paese agli occhi dei cittadini.

Ogni tipo di coinvolgimento può influenzare il progetto e l'esecuzione delle politiche fiscali, e potrebbe verificarsi ai diversi livelli del ciclo di bilancio. Il documento così inteso è un processo di deliberazioni democratiche che consiste nell'organizzazione di assemblee in cui i cittadini possono definire e scegliere gli investimenti pubblici locali.

La società dovrebbe partecipare alla vita pubblica, votando, sorvegliando e commentando l'operato dei politici; ma per far ciò deve avere a disposizione informazioni chiave di bilancio, essenziali affinché possano sviluppare una chiara e piena visione di come i governi raccolgono e spendono il denaro pubblico.

Il *Citizen Budget* è uno strumento importante e utile anche per il Governo, attraverso il quale aumenta la conoscenza delle finanze pubbliche, o grazie al quale è possibile spiegare la ragione che vi è dietro ogni singola scelta politica. È un mezzo comunicazionale che incoraggia le persone a partecipare a un'ampia gamma di affari governativi. È essenziale per rinforzare la trasparenza statale e autorizzare la partecipazione dei cittadini, grazie alla quale viene assicurata una giusta ripartizione delle risorse pubbliche, e una efficiente allocazione, eventi questi che non avvengono attraverso processi corrotti.

Per la produzione di questo tipo di bilancio è necessario: sviluppare una strategia, con la quale siano definiti gli obiettivi maggiori; organizzare consultazioni e riunioni con i cittadini, con le quali vengono ricavate le informazioni necessarie; analizzare i dati raccolti e

pubblicarli; diffondere i risultati raggiunti; e infine valutare il processo e programmare quello per l'anno successivo.

Il *Citizens Budget* dovrebbe contenere informazioni:

- Sulle sussunzioni economiche sottostanti al bilancio.
- Sul processo di bilancio.
- Sulla riscossione delle entrate.
- Sulle priorità di allocazione e spesa.
- Sulle significative nuove misure.
- Informazioni specifiche settoriali e informazioni su programmi mirati.
- Sulla terminologia di bilancio (glossario).

In definitiva è un documento prodotto dal Governo in consultazione con i cittadini riguardante tematiche pubbliche, non è come il vero e proprio bilancio, ma viene prodotto nello stesso periodo dell'anno ed è un mezzo per ottenere maggiori informazioni su quello principale. Contiene assunzioni economiche che si basano sul bilancio statale e sull'intero processo.

III. Diffusione delle norme di trasparenza fiscale

3.1. La Nuova Zelanda, l’Australia e l’Inghilterra

In questa parte cercherò di riconfigurare il processo storico che ha portato alla creazione di norme sulla trasparenza fiscale a livello domestico in alcuni Paesi presi ad esempio in tutto il mondo per i loro sistemi fiscali solidi e all’avanguardia.

Le nazioni di cui parlerò sono la Nuova Zelanda, l’Australia e l’Inghilterra. Queste, a differenza di Paesi in via di sviluppo che avevano adottato normative fiscali più stringenti a causa degli elevati deficit finanziari, hanno optato per dei codici di buona condotta più flessibili e meno rigorosi.

Le esperienze di questi tre Paesi sono critiche perché mostrano come le idee sulla trasparenza fiscale non siano migrate solamente da un livello transnazionale a uno domestico, ma come sia avvenuto anche esattamente il contrario.

La Nuova Zelanda è stata il Paese pioniere nel campo della trasparenza fiscale, e continua a esibire le migliori pratiche nel settore sotto molti aspetti. È stata la prima nazione a pubblicare un completo ed equilibrato documento di bilancio e con l’emanazione del *The Fiscal Responsibility Act* (FRA), del 1994, ha influenzato notevolmente lo sviluppo dei successivi standard internazionali.

All’interno delle normative e delle pratiche del Paese vi è un alto grado di trasparenza e una chiara allocazione dei ruoli nella gestione fiscale tra la branca esecutiva e quella legislativa, come anche tra il governo centrale e quello locale e nel settore pubblico.

Lo status attuale della Nuova Zelanda non è altro che il risultato di significanti cambiamenti nell’assetto istituzionale, introdotti attraverso ingenti riforme dal 1994 in poi.

Una delle più importanti è stata quella della gestione del settore pubblico, con la quale sono stati forniti nuovi strumenti di analisi sulla spesa e sull’efficienza dei dipartimenti del Governo; questo progetto è stato affiancato a tre atti che avevano lo scopo di sostenerlo: *State-own Enterprise Act 1986*, *The State Sector Act 1988*, *The public Finance Act 1989*.

Tali riforme hanno portato a un’alterazione degli accordi istituzionali con l’intenzione di migliorare l’efficienza e la responsabilità del lavoro del Governo.

Il 1990 ha visto lo sviluppo di una varietà di progetti internazionali, come il *Code for Fiscal Stability* nel Regno Unito e *Charter of Budget Honesty* in Australia, inoltre nello stesso anno l’IMF ha pubblicato la prima versione del suo codice.

Tutti e tre i Paesi hanno evitato restrizioni numeriche in favore di norme procedurali che hanno condotto alla divulgazione di informazioni sulla politica fiscale del Paese e che hanno dato risultati continuativi e non temporanei.

L'esperienza di queste tre nazioni è una base importante per il successivo sviluppo e rafforzamento della politica trasparente imposti dall'IMF e dall'OECD.

Per esempio l'Australia è stato il primo Paese che dopo la pubblicazione nel 1998 del codice dell'IMF ha dichiarato la sua conformità e il desiderio di rispettare i canoni da loro imposti. Lo scopo era quello di dare un esempio da seguire con la pubblicazione del *Charter of Budget Honesty*, con la quale si enfatizzava la pubblicazione di strategie finanziarie, di rapporti di prospettiva e performance, e relazioni di lungo periodo intergenerazionali.

L'Australia, come si è detto, è stata un pioniere nel progetto di spese di medio termine, usando bilanci multi annuali di previsione come punto di partenza per la valutazione del Governo. All'interno della carta ritroviamo previsioni e obiettivi su un orizzonte temporale di tre anni.

In Inghilterra il *Code for Fiscal Stability* è stato approvato nel 1998, sull'esempio della Nuova Zelanda e del lavoro dell'IMF sulla trasparenza. Aveva lo scopo di rafforzare l'apertura, la trasparenza e la credibilità della politica fiscale. Il codice non imponeva limiti, lavorando sulla base di due principi al di fuori di esso:

- *La regola d'oro*, che è un codice etico in base al quale ciascuno ha il diritto a un trattamento giusto e il dovere e la responsabilità di assicurare la giustizia agli altri. È alla base di un equilibrio del sistema e secondo questo principio il conto della bilancia dei pagamenti deve essere zero, o per lo meno non essere in disavanzo.

- Il secondo principio si basava sulla regola di un investimento sostenibile, che richiedeva che i debiti netti fossero al di sotto del 40% del PIL del Paese.

Sebbene gli esempi dell'Inghilterra e dell'Australia siano stati molto importanti per lo sviluppo successivo delle normative sulla trasparenza fiscale, il leader indiscusso sul campo è stata ed è tuttora la Nuova Zelanda.

La posizione finanziaria di quest'ultima è migliorata sostanzialmente durante la prima metà degli anni '90, introducendo degli aggiustamenti ciclici o dell'equilibrio strutturale, al fine di migliorare la posizione fiscale influenzata dalle fluttuazioni economiche.

Per assicurare un controllo completo e un'ottimale efficienza il Paese ha introdotto progetti di previsioni fiscali, che consistono nel predeterminare dei limiti attraverso il ciclo parlamentare e stabilire una serie di regole cui bisogna attenersi.

Oggi tutte le attività del governo centrale sono contenute all'interno del bilancio, o su altri documenti affini e il Paese è molto propenso alla diffusione delle posizioni fiscali nei vari anni.

Inoltre, nel 2012, ha pubblicato una dichiarazione d'investimenti, promuovendo informazioni aggiuntive sulle attività e passività della corona, divulgando annualmente l'*Annual Portfolio Report*, che fornisce dati aggiuntivi sulle prestazioni delle imprese governative e l'*Open Data Initiative*. Vi sono, tuttavia, delle aree che riguardano la corretta diffusione delle informazioni fiscali che preoccupano gli studiosi e devono essere implementate e sono le seguenti:

- Rilascio di dati sulle prestazioni e i risultati delle istituzioni governative.
- Resoconti completi, regolari e tecnicamente indipendenti sullo status degli indicatori nazionali.
- Citizen Budget.
- Sviluppo della trasparenza della spesa per le tasse.

Il rapporto dell'IBP del 2012 ritiene che il coinvolgimento e la forza legislativa all'interno del Paese siano moderate, mentre l'istituzione suprema di controllo è molto forte; la Nuova Zelanda ha ottenuto un punteggio di 93 su 100 nell'*Open Budget Index* del 2012.

Vi sono delle caratteristiche intrinseche al sistema istituzionale del Paese che sono degne di nota e che permettono un maggior grado di trasparenza. Come per esempio l'esistenza di un Parlamento monocamerale, il quale ha a disposizione un veto finanziario, con il quale ha il potere sugli emendamenti che possono essere ammessi al documento di bilancio.

Non esiste nessun ente indipendente, nessun ufficio di bilancio che ha il compito di consigliare il Parlamento sulle politiche finanziarie attuabili. Il *Finance and Expenditure Committee of Parliament* è responsabile della totale gestione fiscale ed è presieduto da un membro del partito del governo, ciò causa una mancanza di informazioni e di analisi esterne.

Il Paese in definitiva, anche se è uno dei migliori sul piano della trasparenza fiscale, necessita di un rafforzamento dal lato legislativo e di un maggior coinvolgimento pubblico.

3.2. The Fiscal Responsibility Act 1994

L'atto punta a migliorare la politica fiscale attraverso specifici principi sulla responsabilità e il rafforzamento di alcuni resoconti di bilancio.

I governi devono lavorare sulla base di principi dettati dall'atto stesso, riguardanti la gestione fiscale responsabile, possono distaccarsi temporaneamente da questi, ma devono

renderlo noto pubblicamente spiegando le motivazioni che li hanno spinti ad allontanarsi e quando e come intendono rientrare in conformità con i suddetti principi, che sono cinque e sono i seguenti:

- Ridurre il livello totale dei debiti della corona e di conseguenza disincentivare qualsiasi comportamento che in futuro possa aumentare i livelli dei debiti totali.

- Una volta raggiunto un livello soddisfacente, cioè ritenuto prudente del debito, questo dovrà essere mantenuto, e a questo proposito fino a quando il debito non avrà raggiunto un livello prudente le spese statali dovranno essere inferiori alle entrate dello Stato.

- Raggiungere e mantenere livelli di patrimonio netto della corona che forniscano un cuscinetto contro fattori che possono influire negativamente su di esso in futuro.

- Gestire con prudenza i rischi fiscali.

- Perseguire politiche che siano coerenti con un ragionevole grado di prevedibilità circa il livello e la stabilità delle aliquote fiscali per gli anni futuri.

All'interno dell'atto vengono descritti i rapporti ritenuti essenziali e la loro pubblicazione e tempistica. L'atto definisce gli obiettivi fiscali a lungo termine e garantisce la coerenza delle intenzioni a breve e con questi richiede ai governi di prendere in considerazione le conseguenze delle loro decisioni, tra cui la sostenibilità a lungo termine.

Nel complesso, l'atto affronta il problema della coerenza temporale, dell'interazione degli obiettivi fiscali di lungo periodo, delle intenzioni fiscali di breve periodo e delle previsioni fiscali di lungo periodo.

La credibilità della politica di bilancio può essere compromessa da:

- Risultati di bilancio che costantemente deviano dal percorso stabilito.

- Proiezioni di bilancio che indicano obiettivi che non saranno raggiunti in un periodo ragionevole di tempo date le plausibili ipotesi economiche e politiche.

The Fiscal Responsibility Act riflette i pensieri discussi finora e in sé punta a migliorare la politica fiscale specificando i principi di responsabilità, di gestione e il rafforzamento dei resoconti richiesti.

Conclusioni

Negli ultimi anni sono stati compiuti notevoli progressi verso una maggiore trasparenza fiscale e cooperazione tra le amministrazioni dei Paesi, ma nonostante gli sforzi permane la necessità di ulteriori azioni, nello specifico a livello Europeo, considerata la portata dell'elusione tributaria, delle rimanenti carenze in termini di trasparenza e cooperazione e della complessità dei sistemi economici.

Le conseguenze della crisi finanziaria del 2008 hanno evidenziato la necessità di aggiustamenti fiscali in molte economie avanzate. La crisi, infatti, ha sottolineato l'importanza di raccogliere e divulgare statistiche macroeconomiche più complete per avere previsioni più accurate e una migliore consulenza politica, soprattutto nel settore finanziario.

Gli ultimi due decenni pertanto hanno visto la rinascita dell'interesse rivolto alla trasparenza fiscale. Molti governi hanno iniziato a pubblicare non solo i loro bilanci e i conti associati, ma anche molti altri rapporti riguardanti le finanze statali, come per esempio i resoconti pre-bilancio, previsioni a medio e lungo termine e le statistiche finanziarie del Paese.

Sebbene lo sviluppo normativo sulla trasparenza fiscale sia migliorato notevolmente, rimangono lacune e incongruenze negli standard esistenti. Vi sono svariati esempi che mostrano come molti Paesi abbiano assistito a un crescente aumento del grado di trasparenza fiscale, misurato attraverso l'*Open Budget Index*, ma il ritmo della trasparenza di bilancio è in ogni caso molto lento, vi è stato un miglioramento dal 2012 al 2015 di solamente due punti percentuali e l'apparente avanzamento che è stato registrato è dovuto solo alla pubblicazione di resoconti che i Paesi già producevano, ma si rifiutavano di pubblicare a causa di una sconvenienza politica.

La maggior parte dei Paesi ancora non riesce a omologarsi agli standard minimi richiesti dai codici internazionali: la ricerca dell'IBP *The Open Budget Index 2015* mostra come un terzo dei documenti che dovrebbero essere a disposizione dei cittadini nella realtà non lo siano.

Sedici dei Paesi analizzati dal sondaggio hanno fallito la redazione del documento principale che predispose i propositi delle politiche di bilancio, ma il problema di fondo che neutralizza le norme di trasparenza fiscale è radicato nell'assenza dei processi di pubblicazione, più che in quelli di produzione ed è strettamente connesso al gioco politico. Vi sono stati inoltre quattro Paesi (Liberia, Malawi, Spagna e Tunisia) che non hanno raggiunto il livello minimo di trasparenza fiscale richiesto dall'*Open Government Partnership*.

Queste difficoltà riguardano solamente il campo legislativo della trasparenza fiscale, in realtà le problematiche più radicate le ritroviamo nell'aspetto democratico e di distribuzione della giustizia; queste analisi, infatti, sono volontariamente escluse all'interno del documento di bilancio per la loro poca convenienza politica.

Possiamo infine elencare le aree che ancora oggi sono poco considerate e la cui attuazione riscuote poco consenso internazionale:

- I rapporti tra la branca legislativa ed esecutiva del Governo e come la prima dovrebbe indirizzare la seconda verso una politica fiscale trasparente.

- Partecipazione pubblica.
- Trasparenza di tutti gli enti governativi, anche non centrali.
- Trasparenza sulla gestione dei servizi pubblici.

Il documento contabile in definitiva può essere definito come un'attività primariamente nazionale, il ruolo delle organizzazioni internazionali non è altro che di guida esterna verso l'attuazione di riforme fiscali o per l'imposizione di nuove norme internazionali.

Bibliografia

- Janssen J.; *New Zealand's Fiscal Policy Framework: Experience and Evolution*; "The Treasury" disponibile al sito <http://www.treasury.govt.nz/>; Treasury Working Paper 01/25; 2001.
- Relly J.E. & Sabharwal M.; *Perceptions of transparency of government policymaking: A cross-national study*; "Government Information Quarterly"; Volume 26, Issue 1, From Implementation to Adoption: Challenge to Successful E-government Diffusion, Pages 148-157; 2009.
- Philipps L. & Stewart M.; *Fiscal Transparency: Global norms, Domestic laws, and the Politics of Budgets*; "Brooklyn Journal of International Law"; Volume 34, Issue 3, Symposium: Ruling the World: Generating International Legal Norms, Article 8; 2009.
- Lienert I.; *Role of Legislature in Budget Processes*; IMF Fiscal Affairs Department disponibile al sito; IMF Technical Notes and Manuals TNM/10/04; 2010.
- Kopits G.; *Independent Fiscal Institutions: Developing Good Practices*; OECD Journal on Budgeting; Volume 11/3; 2011.
- Teig M.; *Fiscal Transparency and Economic Growth*; Bamberg University, Germania; 2006.
- Cottarelli C.; *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*; preparato da "Fiscal Affairs Department" in collaborazione con "Statistic Department" del International Monetary Fund, disponibile sul sito del Fondo Monetario Internazionale; 2012.
- Arbatli E. & Escolano J.; *Fiscal Transparency, Fiscal Performance and Credit Ratings*; sito del Fondo Monetario Internazionale; Working Paper 12/156; 2012.
- De Renzio P. & Wehner J.; *The impacts of Fiscal Openness: A review of the Evidence*; sito dell'International Budget Partnership, 2015.
- Dom C.; *Empowerment through local citizenship*; sito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico; 2012.
- Mills L.; *The impact of the Open Budget Initiative on Donors Policies and Practices*; sito dell'International Budget Partnership; sine data.
- Petrie M.; *Transparency, Public Participation and Accountability for Fiscal Policy in New Zealand*; sito dell'International Budget Partnership; 2013.
- Petrie M.; *Supplementary Paper: Fiscal Transparency*; sito dell'International Budget Partnership; 2013.

- Petrie M.; *Global Initiative for Fiscal Transparency; Fiscal Transparency in Open Government Partnership Countries, and the implementation of OGP Commitments*; sito del Global Initiative for Fiscal Transparency; 2015.
- Wang R.F., Irwin T.C., Murara L.K.; *Trends in Fiscal Transparency: Evidence from a New Database of the Coverage of Fiscal Reporting*; sito del Fondo Monetario Internazionale, IMF Working Paper 15/188; 2015.
- Petrie M.; *The Current State of Fiscal Transparency: Norms, Assessment, and Country Practices*; sito della World Bank, serie speciale su “Governance e Public Sector Management”, No. 4; 2013.
- Seiferling M. & Tareq S.; *Fiscal Transparency and the Performance of Government Financial Assets*; sito del Fondo Monetario Internazionale, Working Paper 15/9; 2015.
- Berliner D.; *The Political Origins of transparency*; The Journal of Politics, Vol. 76, No. 2, pagine 479-491; 2014.
- Ramkumar V.; *Global Initiative for Fiscal Transparency*; sito dell’International Budget Partnership; sine data.

Documenti Principali

- World Bank; *Module on Fiscal Transparency*; sito della Banca Mondiale; sine data.
- Global Initiative on Fiscal Transparency; *The Global Initiative on Fiscal Transparency: High-level principles on fiscal transparency, participation, and accountability*; sito Global Initiative on Fiscal Transparency; 2012.
- Organization for Economic Cooperation and Development; *Recommendation of the Council on Principles for Independent Fiscal Institutions*; sito dell’OECD; 2014.
- International Monetary Fund; *Update on the Fiscal Transparency Initiative*; sito del Fondo Monetario Internazionale, IMF Policy Paper; 2012.
- International Monetary Fund & World Bank; *Review of the standards and codes initiative*; sito del Fondo Monetario Internazionale; 2011.
- Organization for Economic Cooperation and Development; *Civil society empowerment*; sito dell’OECD; 2013.
- International Budget Partnership; *A government guide to developing citizens budget*; sito dell’IBP; 2012.
- Organization for Economic Cooperation and Development; *Best Practices for Budget Transparency*; sito dell’OECD; 2002.

- International Monetary Fund; *The Fiscal Transparency Code*; sito dell'IMF; 2014.
- International Budget Partnership; *Open Budget Survey*; sito dell'IBP; 2015.

Sitografia

- <http://www.imf.org/external/index.htm>
- <http://www.oecd.org/>
- <http://www.worldbank.org/>
- <http://www.fiscaltransparency.net/>
- <http://www.treasury.govt.nz/>
- <http://www.internationalbudget.org/>