

Dipartimento
di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto Tributario dell'Impresa

Flat tax, principio di progressività ed equità fiscale.

Chiar.ma Prof. Livia Salvini

Relatore

Chiar.mo Prof. Giuseppe Molinaro

Correlatore

Fabio Palazzo

Matr. 138813

Candidato

Anno Accademico 2020/2021

A mio padre, la persona che amo di più e che ha sempre creduto in me
A mia sorella, sempre un punto di riferimento nella mia vita

INTRODUZIONE	6
---------------------------	----------

CAPITOLO I

LA FLAT-RATE TAX: INQUADRAMENTO GENERALE, ELABORAZIONI DOTTRINALI E PROPOSTE DI RIFORME

1. La crisi fiscale dello Stato sociale e la reazione delle correnti neoliberaliste.....	9
2. Il modello della flat-rate tax: inquadramento generale	11
3. La dottrina statunitense: la proposta di Milton Friedman e la flat tax integrata di Alvin Rabushka e Robert E. Hall.....	14
4. Le proposte di <i>flat tax</i> in Italia	22
5. I presunti vantaggi di un'imposta basata su un'unica aliquota.	28

Capitolo II

I PRINCIPI CARDINE DEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

1. L'emersione del principio di progressività: la concezione solidaristica ed egualitaria del tributo	38
2. Equità orizzontale e tutela del minimo vitale.....	42
3. Equità verticale e principio di progressività.....	46
3.1 La portata del principio costituzionale di progressività: il raggiungimento dell'obbiettivo perequativo del sistema	50
3.2 Il contenuto del principio di progressività	55
4. Esenzione dei redditi minimi e aliquota unica: la progressività per deduzione.....	58
4.1 Compatibilità costituzionale di una <i>flat-rate tax</i>	61

Capitolo III

INEFFICIENZE ED INGIUSTIZIE DELL'IRPEF: SPUNTI CRITICI DI RIFORMA DELL'IMPOSTA PERSONALE

SEZIONE 1

1. La tassazione dei redditi in Italia: premessa	67
2. L'Irpef: presupposto d'imposta, soggetti passivi e determinazione della base imponibile.....	68
3. La crisi dell'imposta personale sul reddito: i principali fattori.....	71

SEZIONE 2

1.	Le imposte sostitutive del sistema italiano: le ragioni di interesse	75
2.	La tassazione degli interessi e dei frutti del risparmio.....	76
2.1	L'evoluzione della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze.....	78
2.2	La tassazione dei redditi fondiari: la c.d. cedolare secca sugli affitti e le plusvalenze immobiliari	87
2.3	Il c.d. regime forfetario per professionisti e gli esercenti impresa individuale....	90
3.	Problemi di equità dei regimi sostitutivi: disparità di trattamento dei redditi da lavoro dipendente	94
4.	La mancata concessione su base universale del minimo vitale.....	98

SEZIONE 3

1.	Prospettive di riforma del sistema fiscale secondo l'idea di <i>flat-rate tax</i>	106
2.	Alternative ordinamentali per un fisco maggiormente equo.....	114

Capitolo IV

LA *FLAT TAX* E I MODELLI IMPOSITIVI IN AMBITO EUROPEO E INTERNAZIONALE

1.	Introduzione	118
2.	L'esperienza di <i>flat tax</i> nei paesi dell'est Europa	119
2.1	L'Estonia	122
2.2	La Lettonia.....	125
2.3	La Lituania	128
2.4	La <i>flat tax</i> in Russia: il contesto politico e sociale.....	130
2.4.1	Caratteristiche della <i>flat tax</i> in Russia.....	132
2.5	La Georgia.....	137
2.6	La Slovacchia.....	139

2.7	La Romania	143
3.	<i>Flat tax</i> e concorrenza fiscale	145
	CONCLUSIONE	149
	BIBLIOGRAFIA	154

INTRODUZIONE

Con l'avvento del Welfare State allo Stato sono stati assegnati numerosi compiti di intervento nella correzione delle disuguaglianze materiali e rimozione delle cause di ingiustizia. Tuttavia, il vertiginoso aumento della spesa pubblica accompagnato dall'incapacità dei governi di operare con efficienza su tal fronte ha innescato la crisi dello Stato sociale cui hanno tentato di dar risposta gli orientamenti di ispirazione liberista, i cui capisaldi sono la dominanza del mercato, la forte richiesta di riduzione fiscale e i valori individualistici della proprietà e corresponsabilità.

Sul piano fiscale il dibattito politico ed economico si è incentrato sul modello impositivo della *flat-rate tax*, dall'inglese tassa piatta o forfettaria. Essa consiste in un'imposta ad aliquota unica, che si presenta come alternativa rispetto al prelievo personale progressivo utilizzato nella gran parte dei Paesi moderni. I modelli di *flat-rate tax* che sono stati proposti lungo il corso degli anni sono eterogenei tra loro per contenuti. In molti casi l'aliquota unica viene integrata da una fascia esente alla base, in sostituzione delle deduzioni e detrazioni personali del reddito, così da garantire una certa progressività dell'imposta, o da forme di assistenzialismo sociale, attinenti al profilo della spesa pubblica. I primi precursori della tassa piatta furono gli economisti statunitensi della c.d. *supply side economics*, i quali ne evidenziarono l'utilità e gli effetti attesi, facendo altresì leva sui disincentivi presenti nei sistemi di tipo progressivo. Generalmente l'aliquota unica viene esaltata per i suoi presunti vantaggi in termini di semplificazione del sistema fiscale, derivante dalla soppressione delle deduzioni, detrazioni e *tax expenditures*, incentivi alla crescita economica generale ed emersione dei redditi oggetto di occultamento, entrambi indotti dalla minore pressione fiscale che dovrebbe accompagnare l'ingresso della tassa piatta.

Anche in Italia, il modello di *flat tax* è stato al centro di ampie riflessioni teoriche e proposte di riforma. Le problematiche di maggior rilevanza connesse all'introduzione di un simile modello impositivo nel nostro ordinamento attengono al profilo del gettito erariale, necessario a finanziare i diritti sociali di cui lo Stato è garante, e, sul piano dei principi costituzionali, al rispetto dell'ostacolo giuridico rappresentato dal principio di progressività.

Ai fini di una corretta valutazione sulla possibile implementazione di un'imposta personale ad aliquota piatta, nel presente elaborato sarà, pertanto, oggetto di analisi il principio costituzionale sancito dall'art. 53, comma 2 Cost., la cui portata è da sempre dibattuta in dottrina. In particolare, occorrerà capire quali sono i valori che ispirano la suddetta disposizione e il significato che essa esplica nei confronti del legislatore fiscale. In tal modo potranno analizzarsi le modalità e i concreti accorgimenti necessari a rendere il modello della *flat-rate tax* conforme al dettato costituzionale.

Successivamente oggetto di disamina sarà l'attuale sistema fiscale italiano, in particolar modo il prelievo personale progressivo. Esso rappresenta il tributo che nell'impostazione originaria del legislatore fu istituito con l'obiettivo di dare attuazione al principio costituzionale di progressività e di eguaglianza. La riconduzione nello schema delle aliquote graduate del reddito complessivo dei contribuenti avrebbe dovuto assicurare un'eguaglianza di trattamento tributario tra le diverse categorie reddituali. Tuttavia, con il tempo, l'imposta personale si è articolata in un prelievo che colpisce separatamente i vari cespiti reddituali. Diverse ragioni hanno comportato, nel corso degli anni, il rinnovato affermarsi di imposizioni alla fonte, regimi sostitutivi, cedolari secche e zone di esenzione dal presupposto d'imposta che hanno compromesso le caratteristiche di generalità e universalità della base imponibile Irpef. Occorrerà, dunque, analizzare le principali fattispecie reddituali sottratte al tributo personale e comprendere le motivazioni alla base della recessione del gene "progressività". In tal modo sarà possibile sviluppare diverse considerazioni in merito all'opportunità di introdurre un prelievo ad aliquota costante, o se invece può risultare preferibile, se non addirittura maggiormente aderente al dettato costituzionale, virare verso altre prospettive di riforma all'interno dell'attuale cornice ordinamentale.

Infine, verranno analizzate le principali applicazioni pratiche della *flat-rate tax* e i risultati determinati dall'introduzione della stessa. In particolare, a livello internazionale il modello dell'imposta personale ad aliquota unica è stato adottato inizialmente in diversi Paesi dell'area dell'est Europa, i quali hanno implementato sistemi fiscali ispirati a modelli di imposizione rigidamente proporzionali con un primo scaglione esente. Successivamente anche la Russia, nel 2001, decise di unificare le proprie aliquote

marginali adottando un'unica aliquota ad un livello pari al 13%. Ciò ha innescato una reazione a catena che ha portato i confinanti Paesi della Georgia, Slovacchia e Romania a discostarsi dai precedenti sistemi progressivi e a varare riforme in senso *flat* dei rispettivi tributi personali.

CAPITOLO I

LA *FLAT-RATE TAX*: INQUADRAMENTO GENERALE, ELABORAZIONI DOTTRINALI E PROPOSTE DI RIFORME.

1. LA CRISI FISCALE DELLO STATO SOCIALE E LA REAZIONE DELLE CORRENTI NEOLIBERISTE

Con l'avvento del Welfare State, affermatosi definitivamente in Italia dopo la Seconda guerra mondiale, allo Stato vengono assegnati compiti di intervento nella distribuzione dei sacrifici e benefici sociali, in modo da compensare gli esiti derivanti dal semplice operare dei rapporti economici del mercato¹. La correzione delle disuguaglianze materiali derivanti dalla disponibilità dei beni della vita e la rimozione delle cause di ingiustizia si collocavano al primo posto tra gli obiettivi etici e politici dello Stato. Ha, così, avuto inizio l'era della "finanza della riforma sociale"² che assegna alla funzione impositiva sia il compito di ripartire i carichi pubblici, che quello di compensare i cicli economici sfavorevoli.

L'allargamento delle funzioni d'intervento dello Stato ha avuto come immediata conseguenza un vertiginoso aumento della spesa pubblica e, proporzionalmente, della pressione fiscale³: uno Stato che vuole dare molto ai suoi cittadini è uno Stato che deve ricevere altrettanto, e l'imposizione fiscale rappresenta lo strumento che meglio si presta ad incrementare le entrate fiscali di un Paese.

In questo contesto, si è giunti, nella seconda metà degli anni Settanta e per tutto il decennio successivo alla crisi dello Stato sociale, determinata da un eccessivo assistenzialismo, accentuato dalla difficoltà dei governi di operare con efficienza sul fronte della spesa pubblica. Per crisi fiscale deve, infatti, intendersi "la tendenza delle

¹ In tal senso R. BIN, G. PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 53.

² Così definita da S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1976, p. 8.

³ Con specifico riferimento al caso italiano il maggior incremento si è registrato nel trentennio che va dal 1970 al 2000. Nel 1965 la pressione fiscale supera di poco il 26% del Pil fino a raggiungere il 37 % nel 2000. Vedasi a tal fine F. REVIGLIO, *Istituzioni di economia pubblica*, Torino, Giappichelli, 2003, p. 201.

spese governative ad aumentare più rapidamente delle entrate”⁴.

Alla generale debolezza delle politiche fiscali di riparto hanno cercato di dare risposta in Italia, soprattutto nell’ultimo trentennio, gli orientamenti liberisti di matrice nord-americana⁵. Quest’ultimi hanno trovato terreno fertile grazie alla generale disapprovazione verso le eccessive politiche assistenziali degli Stati, alimentata da una forte richiesta di riduzione della pressione fiscale, di maggior mercato e di ingenti tagli delle spese sociali. Da tali orientamenti, rielaborativi del giusnaturalismo ottocentesco, discende una maggiore inclinazione a privilegiare i diritti proprietari della persona a fronte dell’interesse al concorso alle pubbliche spese e al prelievo fiscale. Il diritto di proprietà viene considerato un valore che precede economicamente lo Stato e per tale ragione l’imposizione trova il proprio limite nel rispetto del lavoro, della proprietà e dei frutti che ne derivano⁶.

Le suddette teorie, perciò, sopravvalutano l’importanza dei diritti proprietari e svalutano l’intervento pubblico nell’economia moderna, preferiscono uno Stato meno attivo e neutrale nei confronti del mercato, lasciando alle forze che in esso operano il compito di assicurare la massima concorrenza e libertà, così che l’ordine spontaneo delle cose non possa essere alterato mediante l’esercizio del potere d’imposizione.

In questo contesto il tributo viene inteso come uno strumento di mero finanziamento della spesa per la sicurezza e tutela dei diritti proprietari. Vengono contestate le funzioni redistributive e allocative dei sistemi impositivi e si propongono modelli di finanza pubblica che escludono dal finanziamento mediante imposte la maggior parte dei diritti civili e sociali. I sistemi fiscali devono, pertanto, essere retti dal criterio del beneficio e dalla proporzionalità, rappresentando la tassazione una sorta di corrispettivo per l’attività svolta dallo Stato.

In definitiva i capisaldi su cui si basa il neoliberalismo fiscale sono la dominanza del

⁴ Questa la definizione e gli interrogativi posti dalla crisi fiscale secondo J. O’ CONNOR, *The Fiscal Crisis of the State*, New York, 1973, trad. it. di V. GRISOLI, *La crisi fiscale dello Stato*, Torino, Einaudi, 1977, pp. 4 ss.

⁵ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2011, pp. 34 ss.

⁶ Nella relazione governativa che accompagna la legge delega n.80 del 7 aprile 2003 sulla riforma fiscale viene espressamente sancito che: “se politicamente prima dello Stato vengono le persone, economicamente prima dello Stato vengono il lavoro e la proprietà”. Atto parlamentare, Camera dei deputati, XIV legislatura, d. d. l n. 2144, presentato il 28 dicembre 2001.

mercato, la forte richiesta di riduzione fiscale e i valori individualistici della proprietà e corresponsività.

Il neoliberalismo affonda le sue radici in America, più specificatamente, nel liberismo costituzionale hayekiano⁷. Tale scuola di pensiero ha influenzato, sul piano dottrinale, gli orientamenti di politica economica della c.d. *supply-side economics*⁸, secondo cui la politica deve intervenire dal lato dell'offerta favorendo investimenti e l'offerta di beni da parte delle imprese. Sul piano fiscale, tali orientamenti sono basati su criteri di giustizia sociale inclini alla proporzionalità, che hanno condotto le amministrazioni americane⁹ e, di riflesso, quelle europee¹⁰, a puntare su una forte riduzione delle tasse e su programmi elettorali imperniati su riforme dei sistemi fiscali mediante un'imposta ad aliquota unica: la c.d. *flat rate tax*.

2. IL MODELLO DELLA FLAT-RATE TAX: INQUADRAMENTO GENERALE

Il modello impositivo generalmente nominato *flat-rate tax*, dall'inglese tassa piatta o forfettaria, si presenta come alternativo rispetto all'imposta progressiva ad aliquote graduate utilizzata nella gran parte dei Paesi moderni. Esso consiste in un'imposta ad aliquota unica che rimane costante all'aumentare della base imponibile¹¹. Ad ogni contribuente, pertanto, sia esso persona fisica o persona giuridica, viene applicata una sola aliquota fiscale, indipendentemente dall'entità del reddito dichiarato, da qualsiasi altra variabile idonea a contraddistinguere i contribuenti nell'ambito della stessa tipologia reddituale, quale ad esempio la fonte del reddito.

Un'imposta di questo tipo, senza alcun tipo di correttivo, risulta essere rigidamente proporzionale, senza alcun effetto progressivo.

La differenza tra proporzionalità e progressività è apprezzabile sotto il profilo

⁷ Per un approfondimento L. MENGONI, *Proprietà e libertà*, in Riv. crit. dir. priv., 1988, pp. 427 ss.

⁸ Tale terminologia sta per economia dell'offerta e indica una teoria macroeconomica nata in America, tra i cui principali precursori si annovera Arthur Laffer. Per questi spunti G. D'ALFONSO, *Il dibattito sulla flat tax*, in *il Fisco*, n. 27, 2005, I, nota 4.

⁹ Il riferimento è alle politiche repubblicane di Reagan e poi di G.W. BUSH.

¹⁰ L'esempio degli Stati Uniti d'America è stato seguito in Inghilterra dal governo di Margaret Thatcher.

¹¹ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 27.

dell'incidenza percentuale del prelievo in relazione alla base imponibile. Un'imposta è progressiva quando il suo ammontare aumenta in misura più che proporzionale rispetto al crescere della ricchezza tassata. Ciò significa che l'aliquota marginale, ossia l'importo prelevato per ogni unità aggiuntiva di base imponibile, risulta essere superiore rispetto all'aliquota media, ovvero l'importo prelevato per ogni unità di base imponibile. Nel prelievo di tipo proporzionale, invece, le due aliquote, quella marginale e quella media, coincidono¹².

L'adozione di una singola aliquota non comporta necessariamente la perdita di un qualsiasi effetto progressivo¹³. Questo obiettivo può essere raggiunto mediante diverse modalità. Oltre alla progressività per scaglioni di reddito, che consiste nel suddividere il reddito in diverse fasce e applicare a ciascuna porzione di base imponibile l'aliquota crescente ad essa relativa, la progressività può essere raggiunta anche attraverso una deduzione universale alla base che viene esclusa dall'applicazione del tributo¹⁴, cioè la cosiddetta *no tax area*, e/o eventuali deduzioni e detrazioni d'imposta. Anzi, la progressività può essere molto accentuata se la fascia esente e l'aliquota costante vengono fissate ad un livello abbastanza elevato e, soprattutto, se vengono accompagnate da un sistema di deduzioni e detrazioni, se del caso decrescenti rispetto al reddito¹⁵. D'altronde, i modelli di riferimento, cui appaiono ispirate le principali esperienze concrete, postulano la fissazione di una fascia esente fissata in corrispondenza del c.d. minimo vitale, e contemplano eventuali ulteriori deduzioni e detrazioni d'imposta.

Prima di passare ad esaminarli, occorre però fare ulteriori precisazioni in merito all'imposta comunemente denominata ad aliquota piatta.

In primo luogo, i modelli di *flat-rate tax* che sono stati proposti lungo il corso degli anni sono eterogenei per contenuti ed ispirazione politico – ideologica. Già la semplice misura dell'imposta è idonea a caratterizzare una determinata proposta in relazione al tipo di cambiamento che questa apporterebbe al sistema fiscale cui venisse

¹² G. D'ALFONSO, *Il dibattito sulla flat tax*, op. cit., pp. 4172 ss.

¹³ Riprenderemo nel successivo capitolo il tema relativo al tipo di progressività attuato da un'imposta ad aliquota unica accompagnata da una fascia esente.

¹⁴ A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016, p. 103.

¹⁵ Così D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, op. cit., p. 63.

applicata¹⁶. Inoltre, alcuni modelli mirano ad integrare alla *flat-rate tax* forme di assistenzialismo sociale, fino ad introdurre il concetto di *negative income tax*¹⁷ o altre forme di sussidio, che però a rigore non attengono al profilo delle entrate pubbliche, bensì a quello della spesa.

In secondo luogo, l'introduzione di un'imposta ad aliquota unica non implica automaticamente una diminuzione della pretesa fiscale. Anche in tale contesto, assume rilevanza la scelta dell'aliquota unica, la quale può comportare un aggravio o una riduzione della pressione fiscale a seconda dello stadio in cui viene assestata.

Tuttavia, l'imposizione piatta è entrata nel dibattito politico e pubblico come strumento, oltre che di semplificazione, anche di riduzione del saggio d'imposta. I modelli più accreditati di *flat tax* ipotizzano la fissazione dell'aliquota ad un tasso abbastanza basso, intorno al 15- 20%¹⁸. Anche i paesi baltici, che per primi hanno introdotto la tassa piatta, hanno inizialmente assestato l'aliquota a livelli molto alti, e successivamente ne hanno abbassato l'incidenza percentuale anche di parecchi punti, riducendo così la pressione fiscale¹⁹.

Infine, è importante precisare come il modello impositivo che si ispira alla *flat tax* deve essere valutato in relazione al reddito personale degli individui e non deve essere impropriamente riferito ai redditi delle società e degli enti collettivi ad esse assimilati. Certo le *corporation taxes*, cioè i tributi che colpiscono il risultato economico di tali ultimi soggetti, come ad esempio l'Ires oggi vigente in Italia, sono prelievi proporzionali e nulla vieta di chiamare *flat* anche tali imposte.

La terminologia non deve però creare confusione, in quanto l'imposta unica sui redditi delle società si spiega con l'impossibilità di riferire ai profitti societari la nozione di utilità marginale decrescente del reddito, che è l'assunto di base delle teorie che

¹⁶ In tal senso R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in Riv. Dir. trib., IV, 2006, p. 301.

¹⁷ Il modello di riferimento che si inquadra in una proposta socialmente orientata comprendente al suo interno un'imposta negativa è quello proposto da M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962, pp. 174 ss.

¹⁸ Hall e Rabushka nel loro libro *Low tax, Simple Tax, Flat Tax* teorizzano la fissazione dell'aliquota unica al 19%.

¹⁹ L'Estonia è passata da un tasso del 26 per cento per poi arrivare al 20 per cento. Al pari Lettonia e Lituania hanno impostato l'aliquota, rispettivamente, al 25 e 33 per cento, per poi ridurla successivamente (*infra* cap.4)

giustificano l'imposizione progressiva sui redditi degli individui. Il prelievo percentualmente più elevato a carico dei contribuenti più abbienti incide su risorse destinate ad impieghi meno urgenti rispetto a quelli cui servono le fasce inferiori di imponibile, per questo soggette a minore decurtazione. Il reddito, a seconda della sua entità, viene valutato in relazione alle diverse tipologie di consumi che lo stesso consente di soddisfare.

I costi incontrati dalle imprese societarie per la produzione del reddito non sono assimilabili ai consumi finali dei soggetti privati. Le imprese non producono reddito per finalità di consumo, ma per distribuire gli utili ai soci, in mancanza di accantonamento a riserve o reinvestimento nel ciclo economico. Il trattamento progressivo dei dividendi è una tematica che sorge in capo alle persone fisiche percettori di tali cespiti e che deve tenere altresì conto dei problemi di doppia tassazione economica che comportano i modelli di tassazione degli enti collettivi.

D'altro canto, nei vari studi succedutisi nel corso degli anni, la *flat tax*, è stata analizzata come forma alternativa all'imposta ad aliquote graduate gravante sul reddito delle persone fisiche.

3. LA DOTTRINA STATUNITENSE: LA PROPOSTA DI MILTON FRIEDMAN E LA *FLAT TAX* INTEGRATA DI ALVIN RABUSHKA E ROBERT E. HALL

Nella discussione teorica la *flat-rate tax* fu per la prima volta proposta dall'economista statunitense Milton Friedman²⁰ nel primo dopoguerra. Nella sua formulazione teorica egli considerava la necessità di introdurre un'aliquota piatta al fine di eliminare tutte le distorsioni che erano presenti nel sistema americano in quel determinato frangente storico.

Nel suo celebre brano "Capitalismo e Libertà" del 1962²¹ evidenziò per la prima volta l'utilità e gli effetti che l'introduzione di un sistema fiscale ispirato alla *flat tax* avrebbe

²⁰ Milton Friedman (Brooklyn, 31 luglio 1912- San Francisco, 16 novembre 2006) fu un illustre economista statunitense, esponente della scuola di Chicago, nominato premio Nobel per l'economia nel 1976.

²¹ M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962, trad. it., *Capitalismo e Libertà*, Torino, 2010.

prodotto nel sistema economico statunitense facendo leva allo stesso tempo sui disincentivi presenti nello stesso.

L'autore, tramite un'attenta analisi, condannava fortemente gli strumenti utilizzati dai governi per incidere sulla distribuzione delle ricchezze, in particolare le imposte progressive e le tasse di successione²². Friedman sosteneva che una tassazione ad aliquote progressive producesse un ampliamento della forbice delle disuguaglianze ante imposizione fiscale e una distorsione nelle politiche di investimento, scoraggiando gli individui a intraprendere nuove attività che avrebbero innalzato il livello di reddito personale e scontato, quindi, un prelievo fiscale maggiormente gravoso. Inoltre, sempre secondo la visione dell'economista, il modello impositivo ad aliquote crescenti, accompagnato da un sistema di deduzioni e detrazioni che potesse rendere sopportabile il carico impositivo per le classi più abbienti, finiva sostanzialmente per agevolare queste ultime che erano le sole in grado di poter fruire di tali agevolazioni. Era convinto, per di più, che un sistema fiscale progressivo incentivasse i contribuenti a ricercare escamotage elusivi ed evasivi, inficiando l'effetto redistributivo e causando così un'ingente perdita di gettito erariale.

In considerazione di tali problematiche, Friedman proponeva di sostituire i numerosi scaglioni a quel tempo presenti con un'aliquota unica, che avrebbe trovato applicazione esclusivamente nei confronti dei titolari di redditi superiori ad una determinata soglia esentata da imposta. Pertanto, lo schema impositivo di Milton Friedman assoggettava ad aliquota unica sia i *labour income* che i *capital income*, e introduceva elementi di progressività rappresentati dalle deduzioni delle sole spese sostenute per la produzione di tali redditi e dall'esenzione dal prelievo per le fasce di reddito più basse (la c.d. *no tax area*)²³.

L'economista, inoltre, suggeriva l'eliminazione delle detrazioni fiscali per le classi di reddito più alto, che contribuivano ad ingolfare l'efficienza del sistema, e l'eliminazione della tassazione sul reddito delle società, agevolando così la trasparenza e la distribuzione del reddito tra gli azionisti o il reinvestimento dello stesso, rendendo altresì il sistema

²² ROSSI, *Venticinque % per tutti, un sistema fiscale più semplice, più efficace, più equo*. Istituto Bruno Leoni, Torino, 2017, p.116

²³ M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, op. cit., p. 174.

semplice e scorrevole.

Le giustificazioni a sostegno dell'introduzione di una tassa piatta erano fondamentalmente tre:

- 1- un minore incentivo a meccanismi elusivi, che nel tempo sarebbero stati troppo onerosi;
- 2- un minor incentivo a non dichiarare il proprio reddito e quindi sfavorire l'evasione fiscale;
- 3 l'eliminazione degli effetti disincentivanti del sistema fiscale che avrebbero prodotto un uso più efficiente delle risorse e un reddito più elevato²⁴.

In sostanza, l'idea propugnata dallo studioso prevedeva una *flat tax* con aliquota pari al 23,5% che, secondo le sue previsioni, avrebbe prodotto un gettito pari o superiore al sistema fiscale che vigeva in quel momento negli Stati Uniti.

Friedman accostava alla *flat tax* un intervento sociale, sotto forma di imposta negativa sul reddito, che avrebbe sostituito tutte le complesse forme di tutela precedentemente vigenti. Tale strumento fungeva da sostegno da parte dello Stato costituito dall'erogazione di denaro, per le classi sociali meno abbienti con reddito inferiore al "minimo vitale", ovvero da deduzioni per i soggetti con imponibili inferiori alla media²⁵.

La riforma fiscale in senso *flat* avrebbe garantito il mantenimento dell'equità del sistema attraverso l'esenzione fiscale e il sussidio nei confronti delle classi più disagiate. Inoltre, avrebbe avuto il grande vantaggio di ridurre i costi amministrativi del sistema e le spese di Welfare volte a contrastare la povertà, le quali non risultavano risposte adeguate a tali finalità.

A questo proposito Friedman ebbe modo di evidenziare che nel 1961 furono destinati 33 miliardi di risorse per politiche di welfare e assistenziali che, se distribuite sotto forma di sussidio al 10% della popolazione, avrebbero garantito un'imposta negativa pari a 6000 dollari annui. L'imposta negativa, se distribuita al 30% della popolazione, ossia quella che gli economisti del "New Deal" negli anni precedenti ritenevano sotto la soglia di

²⁴ N. ROSSI, *Venticinque % per tutti*, cit., p.117.

²⁵ Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 294.

povertà, avrebbe comunque consentito un sussidio pari a 2000 dollari annui²⁶.

Tuttavia, il modello più propagandato di *flat-rate tax* è quello riconducibile alle formulazioni teoriche di Robert E. Hall²⁷ e Alvin Rabushka²⁸, entrambi compagni della Hoover Institution presso l'Università di Stanford, che si mossero sulla scia del pensiero di Milton Friedman. La forma di tassazione avanzata dai due economisti era finalizzata a sostituire l'imposta sul reddito a quel tempo vigente negli Stati Uniti con un'altra tassa più semplice e meno elevata, ad aliquota *flat*, appunto piatta.

Il 10 dicembre del 1981 veniva pubblicato nel "*Wall Street Journal*"²⁹ l'articolo intitolato "*A proposal to Simplify our Tax System*" in cui Hall e Rabushka esponevano la loro idea di tassazione proporzionale, prospettando un sistema fiscale totalmente diverso da quelli attualmente in uso nei paesi economicamente più sviluppati. Tale articolo divenne una pietra miliare per i lettori del "*Wall Street Journal*", ma soprattutto per gli economisti di tutto il mondo, sostenendo che i contribuenti e le imprese avrebbero potuto redigere la dichiarazione dei redditi in totale autonomia secondo un modello che avrebbe assunto le sembianze di una cartolina postale.

Il successo raggiunto da tale proposta spinse Robert Hall e Alvin Rabushka ad analizzare in maniera approfondita e sistematica la *flat tax* e i suoi effetti sull'economia americana. I risultati di tali studi vennero diffusi con la stesura e pubblicazione nel 1985 dell'opera "*The Flat tax*"³⁰, che, negli anni successivi, trovò il consenso di fautori sempre più autorevoli tanto da ispirare la gran parte delle riforme fiscali moderne indirizzate alla tassazione proporzionale.

Il loro scopo era quello di ottenere un sistema di imposizione fiscale più semplice, trasparente ed efficiente, in grado di eliminare gli aspetti critici dell'imposta sul reddito

²⁶ N. ROSSI, *Venticinque % per tutti*, op. cit., pp.140 ss.

²⁷ R. Hall (nato, Palo Alto, California, 1943), fu un economista statunitense. Detenne incarichi di ricerca e docenza presso le alcune delle più importanti università statunitensi e i principali istituti di analisi economica. Attualmente, ricopre il ruolo di professore di economia presso l'Università di Stanford.

²⁸ A. Rabushka (nato, Stati Uniti, 15 maggio 1940) è uno scienziato politico americano. Attualmente, detiene una cattedra presso la Stanford University. È meglio conosciuto per il suo lavoro sulla fiscalità e le economie in transizione. Insieme a Robert Hall, scrisse un dettagliato piano di tassazione piatta, noto come la tassa piatta Hall-Rabushka

²⁹ Il Wall Street Journal è un quotidiano internazionale stampato a New York con la più alta diffusione negli Stati Uniti.

³⁰ R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, Stanford, Hoover institution Press, 1985.

statunitense quali l'eccessiva complessità, gli ingenti costi di *compliance*, l'evasione e l'elusione fiscale che la stessa implicava, tutti elementi che venivano in buona parte ricondotti alla presenza di un'elevata scala di aliquote progressive³¹.

Per risolvere tali criticità, Hall e Rabushka proposero un sistema di tassazione che si fondava principalmente su tre capisaldi:

- 1-la neutralità, garantita dal fatto che l'aliquota unica avrebbe ridotto le distorsioni dei prezzi di mercato;
- 2- l'equità o imparzialità, in quanto tramite la *flat tax* ogni individuo avrebbe contribuito in pari percentuale alla tassazione;
- 3- la semplicità e la trasparenza del fisco, posto che il contribuente avrebbe potuto compilare la dichiarazione dei redditi senza l'ausilio di un professionista, riducendo così l'aggravio in termini di costo e di tempo.

Nell'analisi effettuata da Rabushka e Hall è radicato il principio della tassazione del solo reddito consumato, che deriva dalla differenza tra quanto guadagnato e quanto investito. Poiché dietro ciascun investimento vi è un atto di risparmio, oggetto di tassazione è solo la parte di reddito che residua a seguito della deduzione dei proventi del risparmio. Nella proposta dei due economisti, perciò, gli investimenti effettuati dai contribuenti sono esentati dall'imposizione e su di essi non grava alcuna imposta. Tale assetto mirava ad eliminare tutti gli incentivi scaturenti da alcuni investimenti piuttosto che altri, facendo sì che ci si spostasse verso attività che godevano di maggiori benefici, ma che allo stesso tempo venivano finanziate con il debito pubblico³².

Lo schema di tassazione elaborato da Hall e Rabushka si sostanzia in una *flat tax* integrata composta da un'imposta individuale sulle retribuzioni e una sulle attività produttive o autonome. L'aliquota marginale pari al 19% è unica ed uguale sia per i redditi delle persone fisiche sia per quelli provenienti dal mondo dell'imprenditoria. Anche tale schema impositivo presente un sistema di deduzioni legato alla situazione personale e familiare del contribuente, mentre le restanti vengono sono soppresse; tale elemento, accompagnato dalla previsione nell'imposta sugli emolumenti di una cospicua fascia

³¹ R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, Stanford, Hoover institution Press, 2007, trad. it. *Flat Tax: la rivoluzione fiscale*, G. SEBASTIANI e S. SCARDOCCI, 2011, pp. 21 ss.

³² R. E. HALL e A. RABUSHKA, *Flat Tax: la rivoluzione fiscale*, op. cit., p. 75.

d'esonazione per i soggetti meno abbienti, è funzionale ad assicurare la progressività e l'equità del sistema³³.

La distinzione tra le tipologie di reddito, nonostante comporti una diversa determinazione della base imponibile a seconda del soggetto che lo produce, non crea due differenti sistemi tributari a sé stanti, ma un unico sistema integrato di cui fanno parte entrambe le categorie.

Nello specifico, l'imposta individuale colpisce le retribuzioni fisse erogate dai datori di lavoro, dunque la base imponibile non include la totalità dei redditi delle persone fisiche, ma è data esclusivamente da salari, stipendi e pensioni effettivamente percepiti dai dipendenti. La tassazione dei contribuenti a retribuzione fissa è strutturata come segue:

1. determinazione del reddito (salario, stipendio o pensione);
2. computo della deduzione personale, basata sullo stato civile e il numero di persone a carico;
3. calcolo della base imponibile, come risultato della differenza tra il punto 1 e il punto 2;
4. applicazione dell'aliquota del 19% e calcolo dell'imposta dovuta.

L'imposta sulle attività produttive, invece, si prefigge lo scopo di tassare direttamente alla fonte non solo il reddito prodotto dalle imprese che costituiscono società di capitali, ma, più generalmente il risultato economico derivante dallo svolgimento di qualsiasi attività produttiva mediate strutture prive di personalità giuridica, quali ditte individuali e associazioni professionali. Nella base imponibile di tale *business tax* vengono inclusi gli interessi maturati e pagati dall'azienda che non possono essere portati in deduzione, al pari di dividendi, capital gain e altre remunerazioni erogate ai beneficiari. La tassazione alla fonte di tali emolumenti, cioè direttamente in capo alle aziende e imprese, contribuisce in maniera significativa a migliorare e semplificare il sistema, dato che l'erario non deve più preoccuparsi della sorte di dividendi, interessi e plusvalenze varie³⁴.

La *flat tax*, secondo i due autori, è idonea a risolvere non solo i problemi fiscali di

³³ R. E. HALL e A. RABUSHKA, *Flat Tax: la rivoluzione fiscale*, op. cit., p. 25: "all serious proponents of the flat - rate tax include some form of personal allowance for adults and their dependents."

³⁴ R. E. Hall, A. Rabushka, *La Flat Tax la rivoluzione fiscale*, op. cit. pp. 80 e ss.

doppia tassazione di alcune fonti di reddito, come avviene nel caso dei capital gain, ma anche quelli di completa o parziale esenzione da imposizione di altre, quali ad esempio i cosiddetti “*fringe benefits*”³⁵. Tali ultime agevolazioni, infatti, spingevano i datori di lavoro a fare ricorso a questo tipo di emolumenti per remunerare i lavoratori, piuttosto che innalzare la retribuzione in denaro in busta paga.

Lo schema impositivo di Rabushka e Hall è finalizzato a sostenere la formazione di capitale delle imprese, obiettivo perseguito tramite l’immediata deduzione del costo degli investimenti effettuati dalle imprese. Inoltre, grazie all’immediata rilevanza reddituale nell’esercizio in cui sono sostenute delle spese destinate ad incrementare i beni strumentali, scomparirebbe il complicato calcolo delle quote di ammortamento³⁶.

L’imposta sul reddito-consumo, così congegnata, eliminerebbe la presunta doppia imposizione sui risparmi che si verrebbe a creare ove gli stessi fossero tassati una prima volta al momento del guadagno e della produzione del reddito da parte dei cittadini e in seconda battuta allorquando tali risparmi generano i loro frutti. Considerare gli investimenti al pari delle spese sostenute, e quindi permetterne la deduzione, eliminerebbe la prima tassazione.

L’imposta sulle attività produttive è strutturata secondo il seguente schema:

1. ricavo lordo derivante dalla vendita di beni e servizi;
meno
2. spese per beni e servizi acquistati;
meno
3. stipendi, salari corrisposti ai dipendenti e contributi versati per il proprio personale;
meno
4. investimenti effettuati per l’acquisto di macchinari e attrezzature

La particolare proposta di *flat tax* di Rabushka e Hall non è esente da critiche. Le problematiche maggiori sono dovute alla discontinuità esistente tra imprese e individui,

³⁵ Vengono chiamati “benefici accessori” quelle forme di retribuzione che non hanno manifestazione monetaria diretta ma si concretizzano sotto forma di agevolazioni a favore dei lavoratori. Esempi concreti possono essere la concessione di buoni pasto o dell’auto aziendale.

³⁶ R. E. Hall, A. Rabushka, *La Flat Tax la rivoluzione fiscale*, op. cit. pp. 94-95

assoggettati a due differenti regimi impositivi, con conseguente difficoltà di tassare i redditi non inquadrabili nelle due categorie del reddito da retribuzione o del reddito derivante dalle attività produttive, quali ad esempio le vincite, le plusvalenze su fabbricati, terreni e strumenti finanziari³⁷. Tuttavia, le critiche più insidiose a tale schema impositivo riguardano la sua effettiva capacità di semplificare il sistema, di incentivare la crescita economica e di far gravare il carico tributario sui contribuenti più ricchi.

Le idee dei due economisti destarono grande attenzione sia a livello accademico, che a livello politico tanto da spingere l'allora presidente Ronald Reagan a scegliere entrambi come consiglieri di punta della “*Tax Policy Task Force*”.

In un momento di profondo immobilismo economico e inflazione dilagante, il Presidente Reagan decise, infatti, di adottare politiche per ridurre il carico d'imposta sui redditi più alti, assecondando la teoria di Arthur Laffer, secondo cui esiste una relazione inversamente proporzionale tra altezza delle aliquote e gettito fiscale. L'aliquota ottimale, ovvero quella in grado di massimizzare le entrate statali, si troverebbe quindi ben al di sotto del 100%.

Le riforme reaganiane cercarono di realizzare un impianto quanto più possibile al modello teorico di Rabushka e Hall, attraverso una sorta di “appiattimento” del sistema tributario, anche se una *flat tax* vera e proprio non si concretizzò. Esse si svilupparono in due fasi: inizialmente, fu approvato l’“*Economic-Recovery Act*” (ERA), del 1981, che ridusse l'aliquota marginale dal 70 per cento al 50 per cento, mentre quella più bassa passò dal 14 per cento all'11 per cento, con un abbassamento delle imposte sul capital gain, che passarono dal 28% al 20%. Tale riforma non prevedeva, però, un'esenzione per i soggetti con reddito al di sotto del “minimo vitale”, probabilmente per esigenze di gettito e di stabilità dei conti pubblici.

Successivamente, entrò in vigore il “*Tax Reform Act*” nel 1986. Tale riforma fu progettata per ampliare la base imponibile e semplificare il codice fiscale federale sul reddito, prevedendo la riduzione del numero di scaglioni di reddito, attraverso l'introduzione di due sole aliquote, di cui la più elevata venne fissata al 28 per cento e la più bassa arrivò al 15 per cento.

³⁷ In tal senso D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 47.

La revisione del sistema attuata dalla presidenza Reagan non raggiunse però del tutto gli obiettivi ipotizzati, in quanto pose in essere interventi solo a beneficio della classe più benestante della popolazione. Conseguentemente, furono arrecati ingenti danni alla redistribuzione delle ricchezze e alla progressività del sistema, causando un allargamento della forbice delle condizioni sociali e un peggioramento del benessere collettivo. Nonostante un'iniziale fase promettente, la reale possibilità che la *flat tax* fosse applicata al sistema tributario americano svanì lentamente. Nel periodo immediatamente successivo alle riforme fiscali degli anni '80, e precisamente sotto la presidenza Clinton, si è assistito al ripristino della pluralità di aliquote e scaglioni di reddito con conseguente abbandono definitivo della concezione di *flat tax*.

Il dibattito sulla tassa piatta, però, non è rimasto sopito a livello internazionale e si è ravvivato in diversi paesi, in particolare dell'Europa dell'est e dell'area baltica, i quali hanno aderito a modelli di imposizione fiscale chiaramente ispirati a quelli propugnati dagli autori sopra citati. L'Estonia, ad esempio, a partire dal 1994 ha introdotto una *flat tax* con aliquota che è stata più volte ritoccata al ribasso fino a raggiungere il 21% nel 2011. Anche Lettonia e Lituania hanno seguito l'esempio estone introducendo una tassa piatta, rispettivamente del 26% e del 33%, successivamente portata al 15%.

4. LE PROPOSTE DI FLAT TAX IN ITALIA

Nei Paesi dell'Europa occidentale, parimenti, il dibattito sull'attuazione della *flat-rate tax* ha trovato terreno fertile nelle varie proposte politiche avanzate in occasione di scadenze elettorali, come avvenuto in Germania³⁸ e in Inghilterra³⁹.

Anche in Italia, in cui è debole la percezione tra imposte pagate e gettito impiegato per l'erogazione dei servizi pubblici, il modello di *flat tax* proposto da Hall e Rabushka fu oggetto di ampie riflessioni teoriche e proposte di riforma. L'imposta ad aliquota unica accompagnata da una fascia esente venne ritenuta una possibile risposta alla crisi

³⁸ Il riferimento è al progetto di riforma presentato dall'esponente Paul kirchoff, che si basava su un'imposta sul reddito con aliquota pari al 25 per cento.

³⁹ A. HEATH, *Flat tax: Towards a British Model*, London, Stockholm Network, 2006 dove sono esposte varie proposte di tassa ad aliquota unica riferite al sistema britannico.

dell'imposta personale e progressiva sin dai primi dibattiti avvenuti negli anni '80 che tentarono di porvi rimedio con riforme strutturali⁴⁰.

L'implementazione di una imposta sul reddito ad aliquota unica fu, altresì, oggetto di discussione nei vari dibattiti politici. La massima risonanza della proposta è collocabile in occasione della scadenza elettorale del 1994⁴¹, in cui il partito di Forza Italia, guidato da Berlusconi, propose per la prima volta l'introduzione di un'aliquota unica. L'idea presentata nel programma elettorale, in realtà, era riconducibile all'economista Antonio Martino⁴² e contemplava una *flat tax* fissata al 33% per tutti i contribuenti, così da ridurre le numerose aliquote Irpef. Questo progetto, però, incontrò l'opposizione degli alleati del governo e non ebbe mai luce.

Nel 2001, tuttavia, il dibattito si riaccese con la proposta di due ipotesi di riforma radicale dell'imposta personale sul reddito, suggerite dall'allora Ministro del Tesoro Visco e dal Ministro Tremonti⁴³.

La riforma di Visco⁴⁴, nota come proposta del Dividendo sociale, contemplava, da un lato, l'introduzione di un'aliquota Irpef al 30-33 per cento, applicabile oltre una soglia minima che cresce in relazione alle condizioni familiari, accompagnata da una sovrainposta sui redditi più elevati; dall'altro, era prevista una riforma dell'assistenzialismo sociale implicante la sostituzione di numerosi programmi di spesa ed assistenza con finalità di contrasto alla povertà, quali assegni familiari, prepensionamenti, cassa integrazione straordinaria, liste di mobilità, con l'assegnazione a ciascun cittadino di un "reddito di cittadinanza" o "dividendo sociale", anch'esso crescente secondo le condizioni familiari. Questo aveva la forma di un'erogazione diretta per coloro che non superino un certo reddito, e di credito d'imposta per gli altri.

⁴⁰ A testimonianza dell'ampio dibattito svoltosi in quel periodo AA. VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. GERELLI e M. VITALE, Milano, Angeli, 1984; G. FUA' e E. ROSINI, *Troppe tasse sui redditi*, Roma-Bari, Laterza, 1985, pp. 91 ss.

⁴¹ In questi termini F. GALLO, *Welfare e riforma dell'imposta personale*, in *Rass. trib.*, 2001, pp.12.

⁴² L'articolo scritto negli anni successivi cui la proposta è riferibile è A. MARTINO, *Una sola aliquota. La rivoluzione fiscale deve partire da qui*, in <<Libero>>, 24 agosto 2005.

⁴³ Per un'analisi delle due proposte F. GALLO, *Welfare e riforma dell'imposta personale*, op. cit.; M. BALDINI – P. BOSI, *Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza*, in *Centro analisi delle politiche pubbliche*, Dipartimento di Economia Politica dell'Università di Modena e Reggio Emilia, 2001.

⁴⁴ Il riferimento è alla proposta di cui al comunicato stampa *Il dividendo sociale, un'imposta negativa per rinnovare il welfare e sostenere i redditi delle famiglie*, del 15 dicembre 2000, in www.tesoro.it.

Tale proposta fu però soggetta a critiche⁴⁵, in quanto ritenuta difficilmente realizzabile nel breve periodo, posto che sarebbe risultato estremamente difficile sostituire numerosi benefici fiscali e sociali tra loro eterogenei, e più idonea ad una prospettiva di riforma di medio periodo.

Diversa la proposta, nel medesimo arco temporale, dell'allora ministro Tremonti che portò il Parlamento ad approvare una legge delega⁴⁶ in cui figuravano due aliquote: una al 23% fino a 100.000 euro e l'altra al 33% per i redditi superiori a tale soglia. Attraverso la previsione di due soli scaglioni, di cui il primo molto ampio, l'imposta avrebbe assunto i connotati di un prelievo sostanzialmente proporzionale dato che, alla quasi totalità dei contribuenti, sarebbe stata applicata un'aliquota meno elevata rispetto a quella prevista per una minoranza di soggetti, cioè i titolari di redditi più elevati. La definizione della progressività era tutta lasciata ad un articolato sistema di deduzioni e detrazioni che si concentravano principalmente sui redditi medio bassi e aveva la finalità di definire un minimo imponibile calcolato su base familiare.

Tale scelta rappresentava una strada intermedia rispetto a un modello puro di *flat tax*, che avrebbe avuto il pregio di soddisfare le esigenze di equità verticale mediante la seconda aliquota sulle classi sociali più ricche e l'andamento decrescente delle deduzioni. Neppure la nuova disciplina delineata dalla legge delega è stata esente da critiche legate ai suoi profili strutturali: l'estensione della prima fascia di reddito e il livello contenuto delle aliquote marginali avrebbero avvantaggiato eccessivamente i contribuenti più abbienti, mentre i titolari di redditi di medio e basso ammontare avrebbero ottenuto benefici di minore entità⁴⁷, "con risultati distributivi mediocri" a fronte "di un costo per il bilancio molto elevato"⁴⁸. Inoltre, rimaneva senza soluzione il problema del sostegno per i soggetti incapienti, cioè di coloro che erano impossibilitati a fruire integralmente delle deduzioni e detrazioni a causa di un livello dell'imposta lorda non sufficientemente elevato. Per questi motivi, il modello d'imposta fin qui descritto veniva accusato di

⁴⁵ F. GALLO, *Welfare e riforma dell'imposta personale*, op. cit., pp.11 ss.; M BALDINI – P. BOSI, *Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza*, op. cit., p. 24 ss.

⁴⁶ Il riferimento è alla legge delega n.80 del 2003

⁴⁷ Vedi F. GALLO, *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, 2003, pp. 501 ss.

⁴⁸ M BALDINI – P. BOSI, *Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza*, op. cit., p. 24.

“ledere il principio di equità” e di funzionare “in modo da aumentare e non da ridurre il divario sociale tra le persone, che è come dire in modo da accentuare ingiustificatamente le disuguaglianze socio-economiche di classe”⁴⁹. La proposta veniva, altresì, criticata⁵⁰ per l’eccessiva fiducia del Governo sull’automatico aumento del gettito conseguente alla riduzione delle aliquote.

Il Governo non elaborò decreti legislativi per attuare la riforma nella parte relativa all’imposta personale sul reddito in considerazione del lungo lasso di tempo che sarebbe trascorso per recuperare il ridotto gettito fiscale⁵¹.

Successivamente, diverse proposte di *flat tax* sono state presentate in occasione di scadenze elettorali che si collocano in un arco temporale più vicino ai nostri giorni.

Nel dettaglio, il partito Lega nord volle promuovere un progetto di riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche con il disegno di legge presentato il 15 giugno 2015 alla Camera dei deputati. L’obiettivo cui mirava la riforma era alleviare il peso fiscale su imprese e persone fisiche, in modo tale da riattivare l’economia italiana ed uscire dalla profonda crisi economica che colpì il nostro paese dal 2008 in avanti.

Il disegno presentato dalla Lega contemplava l’introduzione di un’aliquota unica Irpef al 15% ed una nuova componente per il calcolo della base imponibile, la c.d. “famiglia fiscale”, in base alla quale le tasse dovevano essere corrisposte secondo il numero dei componenti del nucleo familiare e dalla somma dei redditi di quest’ultimi.

La proposta prevedeva l’adempimento del dovere fiscale direttamente dal lavoratore dipendente, in piena autonomia rispetto al lavoratore autonomo. Tuttavia, l’eliminazione del sostituto d’imposta avrebbe, presumibilmente, comportato un minor controllo da parte dell’erario e, dunque, una maggiore evasione. Il principio di progressività veniva assicurato dalla presenza di una serie di deduzioni. Per i redditi dei nuclei familiari compresi tra i 0 e i 35.000 euro era ammessa una deduzione di 3.000 euro per ogni membro del nucleo familiare, compresi i contribuenti. Per i redditi compresi tra i 35.000 e i 50.000 euro la deduzione veniva applicata per i soli familiari a carico. Superata la soglia di 50.000 euro non era prevista alcuna deduzione.

⁴⁹ F. GALLO, *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, op. cit., pp. 525- 526.

⁵⁰ Così F. GALLO, *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rass. Trib.*, 1999, p. 972.

⁵¹ L. CARPENTIERI, *L’illusione della progressività*, op. cit., p. 164.

Alla mancata concessione della deduzione personale per ogni ammontare di reddito erano legati gli aspetti maggiormente critici di tale proposta di legge: oltre la soglia di spettanza (50.000 euro) l'aliquota media sarebbe risultata pari a quella marginale e, dunque, il tributo avrebbe avuto un andamento proporzionale e non progressivo, ponendo dei problemi di compatibilità costituzionale con il principio di progressività, sancito all'art. 53, comma 2, della Costituzione. Inoltre, l'esigua soglia stabilita per la deduzione personale era insufficiente a salvaguardare il minimo di esistenza⁵².

Nel 2017 fu l'economista e presidente dell'istituto Bruno Leoni, Nicola Rossi, a proporre un nuovo progetto di *flat tax*⁵³. Anche tale proposta si poneva come obiettivo la riduzione e semplificazione del sistema fiscale attraverso un'unica aliquota fissa al 25% che avrebbe inglobato tutte le principali imposte del nostro sistema, quali Irpef, Ires e Iva; era inoltre contemplata l'abolizione di Irap, Imu e Tasi che sarebbe stata sostituita dall'imposta per i servizi urbani (Isu).

L'iniziativa prevedeva, inoltre, l'introduzione di una soglia esente, differenziata in base alla regione di residenza e al nucleo familiare, e di un "minimo vitale", ossia un sostegno monetario a favore delle classi più povere che non avrebbe tenuto conto della condizione occupazionale del ricevente. In sostanza, era assimilabile ad una "*negative income tax*", come quella ipotizzata da Friedman, ovvero un sussidio erogato dallo Stato a favore dei contribuenti, il cui reddito non gli avrebbe permesso di raggiungere la soglia esente. Una misura universale di lotta alla povertà in grado di sostituire i 60 miliardi spesi per le politiche assistenziali, i quali verrebbero tagliati per finanziare la riforma fiscale del sistema.

L'Irpef si sarebbe così trasformata in un'imposta su base familiare con un'unica aliquota (come detto sopra del 25%) e una deduzione base pari a 7.000 euro annui nel caso di nuclei familiari composti da un solo adulto, che sarebbe aumentata al crescere dei soggetti facenti parte di tale nucleo. La proposta dell'Istituto Bruno Leoni appare, però, poco condivisibile con specifico riferimento all'incremento dell'aliquota Iva al 25%, in virtù del fatto che avrebbe comportato una penalizzazione dei consumi, in un momento

⁵² D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 43.

⁵³ Tale proposta è stata spiegata nell'articolo N. ROSSI, *Una Flat Tax al 25%, via IRAP – IMU: fisco più semplice e più equo*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 Giugno 2017.

estremamente debole dal punto di vista economico⁵⁴. Inoltre, un incremento dell'aliquota Iva anche sui beni e servizi di prima necessità, cui si applicano aliquote generalmente ridotte, avrebbe potuto aggravare gli effetti regressivi di un'imposta che già di per sé è destinata a produrre un simile effetto⁵⁵.

Il perimetro di applicazione della nuova Irpef sarebbe stato ampliato fino a ricomprendere i redditi che attualmente sono assoggettati a cedolare secca: canoni di locazione, redditi catastali di tutti gli immobili non locati comprese le abitazioni di residenza. Per i redditi da lavoro dipendente e quelli da pensione sarebbero state previste specifiche deduzioni per oneri di produzione del reddito con l'eliminazione delle spese fiscali, fatte salve alcune eccezioni.

Più di recente, in occasione della scadenza elettorale del 23 marzo 2018, la coalizione di centrodestra, guidata da Salvini e Berlusconi, ha lanciato una nuova proposta di *flat tax*, ma i due leader promuovevano due differenti aliquote: Forza Italia prevedeva un'aliquota del 23%, con la promessa di un successivo livellamento verso il basso del tasso d'imposta fino al 20%, e una *no tax area* pari a 12.000 euro. Venivano altresì previste deduzioni per le spese legate ai carichi familiari, alle cure mediche e detrazioni degli interessi sui mutui ipotecari.

Lega nord, di contro, proponeva un'aliquota al 15% indipendentemente dall'ammontare del reddito, e l'eliminazione del sostituto d'imposta e della ritenuta d'acconto, come già previsto nel 2015. Ciò avrebbe significato un aggravio degli adempimenti fiscali per coloro che generalmente non presentano la dichiarazione dei redditi. Era inoltre prevista una clausola di salvaguardia con lo scopo di tutelare i contribuenti che si trovavano nella situazione di pagare di più rispetto a quanto versato precedentemente. Tale modello impositivo oltre a incrementare l'imposizione fiscale sui redditi più bassi, avrebbe fatto gravare su di essi un onere di conservazione necessario ad attivare le procedure per beneficiare della suddetta clausola, con evidenti perplessità in punto di semplificazione del sistema. Questa proposta di riforma trae origine da uno studio commissionato, nel 2012, dal Popolo della Libertà alla Fondazione Magna Carta

⁵⁴ M. LEO, *Perché introdurre una flat tax temperata e graduale*, in *il Fisco*, n. 37, 2017, nota 3.

⁵⁵ In tal senso F. GALLO, *Aliquota unica soluzione sbagliata ai nodi del sistema*, in *Il sole 24 Ore*, 10 luglio 2017.

di Roma⁵⁶.

Successivamente, con la formazione della nuova coalizione la proposta di *flat tax*, rivisitata in alcuni punti, confluì nel contratto di governo formatosi tra il M5S e la Lega, con incarico di capo di governo affidato al Premier Giuseppe Conte. I due partiti di concerto proponevano una *dual tax*, ovvero un sistema che si sarebbe basato su due sole aliquote per meglio garantire il carattere progressivo dell'imposta personale sul reddito e rispettare la progressività sancita dalla Carta Costituzionale.

L'iniziativa contemplava un'aliquota al 15% per i redditi inferiori a 80.000 euro, e una fissa al 20% per coloro che superavano tale soglia. Le deduzioni previste erano le stesse proposte nel 2015 dalla Lega ovvero: 3.000 euro per ogni componente del nucleo familiare per la fascia di reddito che va da 0 a 35.000 euro; da 35.001 a 50.000 euro la detrazione era riconosciuta solamente per carichi familiari; per i redditi di superiore ammontare non era prevista alcuna deduzione. Con la crisi di governo innescata dalla Lega tale proposta non ha trovato alcun seguito.

La riforma del sistema fiscale attraverso l'introduzione della *flat tax* non è un processo semplice e immediato. Il taglio delle tasse è sempre stato al centro dei dibattiti politici ma le difficoltà di conciliare equità e gettito sono le perplessità maggiori che hanno sempre posto un freno alle ondate riformistiche.

5. I PRESUNTI VANTAGGI DI UN'IMPOSTA BASATA SU UN'UNICA ALIQUOTA

La necessità e/o l'opportunità di introdurre un'imposta ad aliquota unica è una questione di politica economica e sociale dove le opinioni si dividono. La tematica vede i sostenitori e i detrattori della *flat tax* collocarsi alle estremità di un dibattito fortemente ideologizzato che molto spesso preclude un'analisi imparziale che sia in grado di bilanciare gli effettivi pregi e difetti che comporterebbe la transazione ad una simile forma di tassazione.

⁵⁶ Il riferimento è a E. CANEGRATI, *Una Flat Tax per l'Italia. Proposte per un Rinascimento fiscale*, Fondazione Magna Carta, 2017.

Occorre, innanzitutto, esporre in maniera obbiettiva quelli che sono comunemente ritenuti i punti di forza di un'imposta ad aliquota unica modellata sull'idea della *flat-rate tax*, accompagnata da una fascia esente alla base in modo da garantire una certa progressività del prelievo.

Bisogna non trascurare un aspetto di assoluta rilevanza: gli effetti di una tassazione *flat* non possono essere stabiliti come vantaggiosi o meno in termini assoluti, poiché possono avere una diversa incidenza a seconda delle caratteristiche di ciascun Paese. L'immediato beneficio che comporta l'adozione di un'imposta piatta accompagnata da una fascia di esenzione riguarda la semplificazione del sistema tributario⁵⁷. La semplificazione, innanzitutto, opererebbe a livello di determinazione della base imponibile.

È noto, infatti, che la liquidazione dell'imposta dovuta avviene dopo che il contribuente ha sottratto dal reddito complessivo gli oneri deducibili e dall'imposta lorda le detrazioni spettanti. Il sistema fiscale italiano costituisce un esempio lampante di come nel corso degli anni siano state concesse numerose agevolazioni, sotto forma di bonus e *tax expenditures*⁵⁸, che ricomprendono fenomeni tra loro assai diversificati, rispondenti a plurime esigenze. Questi sgravi fiscali complicano, e non poco, il sistema, rendendo gli adempimenti fiscali dei contribuenti particolarmente impegnativi⁵⁹ e determinando costi di *compliance*⁶⁰.

Come già rilevato, i modelli più accreditati di *flat-rate tax*, postulano lo smantellamento di molte detrazioni come effetto dell'adozione di una sola aliquota, accompagnata da una fascia esente non collegata alla tipologia di reddito. Resterebbero

⁵⁷ Anche chi avversa l'ipotesi di un'imposta ad aliquota unica riconosce alla stessa il pregio di semplificare considerevolmente il sistema. Sul punto F. OSCULATI, *Aliquota unica, aliquota possibile?* in *Rassegna Tributaria*, 1996, p. 930.

⁵⁸ Il termine *Tax expenditures* si riferisce all'insieme di agevolazioni fiscali concesse dal sistema fiscale di uno Stato. Possono essere classificate in: detrazioni e deduzioni d'imposta, crediti d'imposta, aliquote ridotte e imposte sostitutive.

⁵⁹ La complessità nella determinazione della base imponibile e nel calcolo dell'imposta dovuta rende poco agevole l'attività di redazione della dichiarazione dei redditi. Ciò rappresenta un vero limite per i contribuenti, che nella quasi totalità dei casi, dovranno fare ricorso all'ausilio di un professionista del settore.

⁶⁰ Con il termine "*Compliance*" si intende:

- la conformità dei comportamenti alle regole fiscali;
- l'adempimento spontaneo relativo agli obblighi fiscali da parte dei contribuenti.

in vita solo determinati sgravi previsti a fronte della situazione personale e familiare del contribuente necessari a conformare il prelievo alla reale ed effettiva capacità contributiva del contribuente, quali ad esempio le detrazioni e deduzioni per carichi familiari e per le spese sanitarie in modo da garantire anche un carattere “personale” all’imposta⁶¹.

La semplificazione opererebbe, poi, a livello della *business tax*, posto che l’allineamento dell’aliquota del reddito societario allo stesso livello della *flat tax* personale eliminerebbe la necessità di un secondo stadio di tassazione, che risulta necessario in ipotesi di progressività attuata mediante tributi ad aliquote graduate⁶².

Il socio, infatti, riceverebbe un dividendo già interamente tassato in capo alla società e perciò escluso dalla formazione del suo reddito complessivo. In alternativa, potrebbero essere esentati i profitti societari e applicata l’imposta a livello personale soltanto al momento della distribuzione dei dividendi, eliminando *tout court* l’imposta societaria⁶³.

Per ragioni del tutto analoghe, svanirebbe la necessità di tassare le plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni, tranne per quelle meramente speculative, che non rappresentano gli utili conseguiti dalla società partecipata, o che la stessa conseguirà in futuro⁶⁴.

La graduazione delle aliquote concorre, altresì, a complicare il sistema fiscale.

Invero, potrebbe a ciò obiettarsi che la presenza di una pluralità di aliquote non sia fonte di gravi complicazioni, vista la presenza di programmi informatici che consentano al contribuente di conoscere con precisione l’imposta da versare. Talché, parte della dottrina⁶⁵ ritiene esagerata la stima semplificativa della *flat tax*.

Tuttavia, occorre evidenziare che la presenza di una pluralità di aliquote crescenti

⁶¹ Così A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin., I, 2002, p. 458.

⁶² Tra i tanti A. HEATH, *Flat tax: Towards a British Model*, op. cit., pp. 23, per il quale “under a comprehensive flat tax, corporate profits would be taxed only once, at source. Individuals or institutions that own shares would pay no tax on their dividends.” Anche per M. KEEN, Y. KIM e R. VARSANO, *The <<Flat tax(es)>>: Principles and Evidence*, IMF Working Papers, 2006, p. 11, “equating the two rates in this way has the merit of removing tax distortions to the choice as to whether to conduct an activity in corporate form or as an individual, so long as the dividend and capital gains are untaxed”.

⁶³ In tal senso D. STEVENATO, *Dalla crisi dell’Irpef alla flat tax*, op. cit., pp. 176 ss.

⁶⁴ Nella flat tax integrata di Hall e Rabushka (*infra* par. 3) l’allineamento dell’aliquota societaria a quella applicata alle retribuzioni comporta tale effetto. Sul punto R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, op. cit., pp. 48 ss.

⁶⁵

sollecita i contribuenti a ricercare escamotage elusivi ed evasivi⁶⁶, ad effettuare *splitting* in ambito familiare e a mascherare i propri redditi utilizzando strutture intermedie, quali ad esempio enti societari. L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, è costretta a introdurre norme con finalità anti-elusive ed anti-evasive, volte a contrastare i possibili comportamenti opportunistici dei contribuenti e ad evitare ulteriori erosioni dell'imposta progressiva.

Si pensi ad esempio alle norme che prevedono il divieto di deducibilità dei compensi erogati al coniuge o al familiare dell'imprenditore⁶⁷, o ancora quelle che limitano fino ad un certo ammontare la possibilità di imputare il reddito prodotto dall'impresa familiare ai collaboratori della stessa⁶⁸.

Tutto questo non fa altro che accrescere la complessità dell'ordinamento: le norme sono difficili da interpretare, determinando rischi di errori in sede di adempimento degli obblighi tributari. Inoltre, il pericolo di verifiche fiscali da parte degli organi preposti ai controlli è sempre imminente.

L'eliminazione delle agevolazioni ed esenzioni fiscali, oltre alla semplificazione, determinerebbe ulteriori benefici.

Innanzitutto, poiché i contribuenti non potrebbero più usufruire di tutte le deduzioni e detrazioni previste dalla normativa tributaria per abbattere il proprio onere impositivo, si determinerebbe un rinvigorismento della base imponibile dell'imposta personale, permettendo all'Erario il recupero delle ingenti risorse stanziare per tali spese e per le verifiche effettuate dagli organi preposti alla vigilanza.

Da un lato, infatti, lo Stato non dovrebbe subsidiare le spese sostenute dai privati, rinunciando così al gettito altrimenti ottenibile. Dall'altro, si eviterebbe un dispendio di energie notevoli ed elevati costi finalizzati ad accertare la fedeltà delle dichiarazioni dei

⁶⁶ Così A. PEDONE, *Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana*, in <<Economia italiana>>, 3, 2006, pp. 521 ss.

⁶⁷ Art. 60 Tuir: << Non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'articolo 5>>.

⁶⁸ Art. 5, comma 4:<< I redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230- bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili>>.

redditi. Infatti, i contribuenti, su apposita richiesta, devono inoltrare i documenti giustificativi di spesa⁶⁹ (fatture, ricevute o quietanze di pagamento) che vanno esaminati dagli uffici finanziari competenti. Il processo di controllo formale delle dichiarazioni⁷⁰ implica una non indifferente attività amministrativa.

Secondariamente, il disboscamento delle numerose *tax expenditures* eliminerebbe una serie di distorsioni sul piano dell'equità, contribuendo a rendere più trasparente il *tax rate* effettivo, posto che l'utilizzo di detrazioni e deduzioni decrescenti rispetto al reddito complessivo altera l'andamento della curva della progressività rispetto al disegno delle aliquote formali⁷¹.

Inoltre, quando le "spese fiscali" permettono di fruire di deduzioni dall'imponibile finiscono per generare un maggior beneficio, a parità di esborso, per i titolari di redditi di maggiore ammontare, i quali sono assoggettati ad aliquote marginali più elevate. Le detrazioni, invece, poiché incidono sull'imposta dovuta, acquistano maggior rilevanza per i possessori di redditi di minore entità, ma non risolvono il problema dell'incapienza⁷², ossia dell'impossibilità di fruirne integralmente nel caso in cui la detrazione superi l'imposta lorda⁷³.

L'eliminazione comporterebbe, altresì, una maggiore efficienza del sistema per chi ritiene⁷⁴ che le numerose esenzioni presenti nel sistema rischiano di causare un'inefficiente allocazione delle risorse, dovuta alle indebite ingerenze della politica nell'area dell'iniziativa privata che distorce i comportamenti economici degli operatori del mercato, orientando le loro scelte verso determinati tipi di investimenti e di consumi con la prospettiva di un risparmio d'imposta. I contribuenti sono spinti a ricercare escamotage e scappatoie legali per alleviare il prelievo fiscale su di loro gravante,

⁶⁹ Ciò comporta, tra l'altro, oneri di conservazione gravanti sui soggetti privati, poiché i documenti sono gli strumenti con il quale il contribuente dimostra il diritto alle deduzioni e detrazioni richieste in dichiarazione.

⁷⁰ Art 36- ter del d.p.r n.600 del 1973.

⁷¹ In tal senso L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 62.

⁷² M BALDINI – P. BOSI, *Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza*, op. cit., p. 256.

⁷³ Sui benefici che le deduzioni comportano sull'imponibile fiscale in un sistema progressivo J. TYSON, *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* IMF Working Paper, 2014, p. 3.

⁷⁴ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 168.

piuttosto che interessarsi ad accrescere il proprio imponibile⁷⁵.

I promotori della tassa piatta⁷⁶, poi, annoverano tra i possibili vantaggi ascrivibili ad una *flat-rate tax* anche un effetto di crescita economica, dovuto all'eliminazione del rischio d'impresa e del disincentivo al lavoro grazie alla ridotta pressione fiscale del prelievo personale.

I modelli poc'anzi analizzati, nonché le diverse proposte presentate anche in Italia in occasione delle scadenze elettorali⁷⁷, accompagnano, infatti, all'introduzione dell'aliquota unica una tendenzialmente riduzione del saggio d'imposta, ottenuta fissando l'aliquota in un *range* abbastanza basso. Il taglio delle aliquote dovrebbe conseguentemente incentivare la crescita economica, con conseguente maggiore propensione ai consumi e agli investimenti dovuta alla più efficiente formazione di capitale. I contribuenti vedrebbero il proprio reddito dilatarsi al netto delle tasse: le famiglie avrebbero un maggior poter d'acquisto e le imprese maggiori possibilità di utilizzare i profitti in investimenti.

Inoltre, la riduzione dell'imposta dovrebbe determinare un forte impulso del mercato del lavoro. I contribuenti sarebbero stimolati a produrre di più, consapevoli di non dover devolvere gran parte dei propri redditi all'erario. Di conseguenza si dovrebbe assistere ad un incremento dei livelli occupazionali, con diminuzione del tasso di disoccupazione derivante dalla creazione di nuovi posti di lavoro.

Un sistema scaglionato di aliquote elevate “frena l'attività economica, smorza la motivazione a lavorare, risparmiare e investire”⁷⁸. Di fatto, un sistema con elevate aliquote marginali, piuttosto che valorizzare chi produce redditi elevati, penalizza il successo. Tutto ciò ha pesanti ricadute dal punto di vista economico, dato che viene pregiudicata la propensione al lavoro e al rischio degli investimenti da parte dei contribuenti di fronte alla prospettiva di riduzione del proprio reddito al netto delle imposte pagate.

In altre parole, l'imposta piatta sarebbe maggiormente efficiente; determinerebbe

⁷⁵ R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, op. cit., pp. 33 ss.

⁷⁶ Tra i tanti A. HEATH, *Flat tax: Toward a British Model*, op. cit., p. 7

⁷⁷ Vedi *infra* par. 4

⁷⁸ R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, op. cit., p. 65.

presumibilmente, un maggior benessere della popolazione e una crescita economica generale in cui tutti i contribuenti ne trarrebbero beneficio, pur avvantaggiando particolarmente le classi sociali più abbienti. Il taglio fiscale per questi ultimi si giustificerebbe facendo leva sulla teoria della tassazione ottimale⁷⁹, secondo cui, per attenuare il disincentivo al lavoro e alla produzione, l'incidenza percentuale del prelievo sui redditi più elevati dovrebbe abbassarsi, non salire. In tal modo, i contribuenti più ricchi, piuttosto che ricorrere alle agevolazioni fiscali e agli schemi elusivi per mettere al riparo il proprio reddito dall'imposizione, sposterebbero il denaro rientrando negli scaglioni colpiti dalle più alte aliquote marginali in investimenti maggiormente produttivi, ma tassabili. Per tale ragione si ritiene che il migliore modo per far gravare una maggiore quota di spesa pubblica sulle classi maggiormente benestanti è quello di tassarli meno, così che il taglio delle imposte per i titolari di redditi più elevati possa avere una ricaduta positiva sui contribuenti delle classi medie grazie alla crescita economica che ne deriverebbe⁸⁰.

A ciò può, però obiettarsi che i fondamenti teorici del cosiddetto effetto "sgocciolamento", riconducibile alla *trickle-down economics*, risultano infondati e impossibili da dimostrare con evidenza empirica⁸¹. Non necessariamente il maggior risparmio si traduce in investimenti produttivi, soprattutto oggi che la globalizzazione del mercato dei capitali rende più redditizi gli investimenti finanziari rispetto a quelli produttivi. I contribuenti più abbienti potrebbero decidere di utilizzare i risparmi conseguiti per accrescere le loro posizioni di rendita, piuttosto che per creare maggior reddito tassabile. Inoltre, è noto che la propensione al consumo di un soggetto cresce al diminuire del reddito in quanto una persona indigente consuma tutto o buona parte del reddito per soddisfare i suoi bisogni primari.

Non manca, dunque, chi solleva perplessità in ordine ad una possibile relazione inversamente proporzionale tra aliquote marginali e produttività, contestando i possibili effetti di recupero del gettito grazie alla crescita economica che deriverebbe dalla

⁷⁹ Il cui principale antesignano è stato J. MIRLEESS, *An exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, in *The Review of Economics Studies*, 38, 1971, pp. 175 ss.

⁸⁰ In tal senso si esprime A. HEATH, *Flat tax: Towards a British Model*, op. cit., p. 80.

⁸¹ T. SOWELL, *The "Trickle Down" Left: Preserving a Vision*, *New York, Capitalism Magazine*, 2006.

riduzione della pressione fiscale sui soggetti più ricchi⁸².

Ulteriore argomento che deve essere tenuto in considerazione nell'analisi dei possibili vantaggi derivanti dalla transizione ad un'aliquota piatta riguarda gli effetti positivi che un simile schema impositivo dovrebbe avere sull'economia sommersa. Si ritiene che un'imposta progressiva in cui sono presenti elevate aliquote marginali provochi un senso di ingiustizia nei confronti del sistema fiscale che incoraggia i comportamenti evasivi dei contribuenti⁸³. Quest'ultimi sono indotti a non dichiarare parte dei loro redditi per collocarsi negli scaglioni inferiori e ridurre il pagamento delle imposte. Diversamente, un'imposta ad aliquota unica e più lieve dovrebbe favorire l'emersione del cosiddetto "nero", cioè dei redditi oggetto di occultamento.

L'evasione costituisce una delle cause di ingiustizie distributive presenti in Italia e, dunque, "uno dei maggiori ostacoli all'attuazione di decise politiche di riparto e di riduzione della pressione fiscale"⁸⁴. La *flat tax* si configurerebbe come strumento di contrasto a tale fenomeno, in quanto la riduzione della tassazione renderebbe sconveniente sottrarsi all'adempimento degli oneri impositivi. In altri termini, i contribuenti e le imprese sarebbero più propensi a pagare le tasse e dichiarare il reddito effettivamente guadagnato senza correre il rischio di vedersi erogate le sanzioni amministrative e, in determinate ipotesi, anche penali.

Tuttavia, non è dimostrabile con assoluta certezza il rapporto di causalità tra riduzione della tassazione e spontanea emersione della base imponibile. L'emersione dei redditi occulti non è un risultato certo, dovuto all'abbassamento del tasso d'imposta, poiché questo "dipende da molti fattori e l'entità dell'aliquota è soltanto uno di questi"⁸⁵. Nulla garantisce che i contribuenti, soprattutto quelli in possesso di redditi modesti che scontano le più basse aliquote progressive, dichiarino i redditi che oggi sono oggetto di occultamento: in presenza di una minore pressione fiscale, ma di un maggior reddito dichiarato potrebbero sopportare un identico prelievo tributario e quindi trovarsi nella

⁸² G. AMATO, *Dall'est soffia il vento dell'aliquota unica*, in *Il Sole 24 ore*, 13 marzo 2005; P. RUSSO, *Una possibile occasione di concorrenza fiscale*, in *Il Sole 24 ore*, 19 marzo 2005.

⁸³ R. E. HALL, A. RABUSHKA, *La Flat Tax la rivoluzione fiscale*, op. cit., pp. 31 e ss.

⁸⁴ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 15.

⁸⁵ Così osserva A. GIOVANNINI, *La strada stretta della flat tax*, in *Corriere tributario*, 26, 2018, pp. 2008 ss.

medesima situazione. Per garantire un soddisfacente livello di deterrenza all'evasione, piuttosto che far leva su un prelievo meno gravoso, sembra più opportuno adottare un sistema di controlli maggiormente efficiente, posto che le sanzioni paventate non sono da sole in grado di far venir meno le remore morali all'evasione⁸⁶.

Alla luce delle considerazioni siffatte, bisogna domandarsi se la transizione ad un'imposta ad aliquota unica sia praticabile negli ordinamenti dei Paesi della vecchia Europa, come il nostro, ancorati al tradizionale schema impositivo dell'imposta ad aliquote graduate.

Le problematiche nel nostro ordinamento relative all'introduzione di una *flat-rate tax* attengono a due particolari profili: innanzitutto, la difficoltà di conciliare l'esigenza di equità con quella di gettito, posto che "le perdite di gettito sui redditi più alti dovrebbero essere recuperate su quelli più bassi"⁸⁷; secondariamente, vi è da superare l'ostacolo giuridico, rappresentato dal principio di progressività, sancito in Costituzione all'art 53, comma 2.

Per quanto attiene al primo profilo i sostenitori della *supply-side economics* ritengono che il crollo del gettito che deriverebbe dall'applicazione della *flat tax* sia l'occasione per favorire la razionalizzazione della spesa pubblica, considerando la burocrazia alla stregua di un Leviatano da affamare⁸⁸. Per quanto concerne la compatibilità costituzionale di uno schema impositivo ad aliquota unica, invece, i sostenitori della tassa piatta⁸⁹ adducono l'argomento secondo cui la progressività può essere realizzata mediante l'utilizzo di deduzioni e detrazioni e ritengono che non vi sia bisogno di differenziare l'aliquota tra redditi medi ed elevati, posto che il concorso alle pubbliche spese da parte dei secondi dovrebbe essere apprezzato per il valore assoluto dell'imposta versata.

Per dare una corretta soluzione a tali perplessità risulta, innanzitutto, necessario verificare la portata e il significato dei criteri che regolano la ripartizione dei carichi

⁸⁶ In questi termini F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 17.

⁸⁷ R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, Il Mulino, 1996, p. 23.

⁸⁸ Lo slogan utilizzato dagli economisti americani è "starve the beast": cfr. A. DE NICOLA, *I mille pregi della flat tax*, il Sole 24 ore, 1° Maggio 2005; A. MARTINO, *Fisco: anarchia o legalità costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 1986.

⁸⁹ R. E. HALL, A. RABUSHKA, *La Flat Tax la rivoluzione fiscale*, op. cit., *passim*.

pubblici, con particolare riferimento al principio di progressività cui risulta “improntato” il nostro sistema tributario.

CAPITOLO II

I PRINCIPI CARDINE DEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

1. L'EMERSIONE DEL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ: LA CONCEZIONE SOLIDARISTICA ED EGUALITARIA DEL TRIBUTO

I principi base del diritto tributario italiano sono espressi all'art 23 e 53 della Costituzione.

Nel primo trova espressione il principio di riserva di legge, il quale si colloca nell'ottica del c.d. "diritto all'autoimposizione"⁹⁰, e va inteso come necessario consenso all'imposizione da parte dei soggetti passivi del tributo. A fondamento della democrazia politica vi è infatti l'idea che *"la misura della giusta imposta dipende unicamente dal consenso dei cittadini, che è come dire che l'imposta ideale è l'imposta democraticamente riconosciuta come legittima all'interno di una certa società"*⁹¹. Dunque, la tassazione, per essere legittima, deve trovare il suo fondamento nella legge votata in Parlamento dai rappresentanti eletti dai cittadini.

L'articolo 53 della Costituzione risulta essere di maggiore importanza, poiché costituisce pietra angolare dell'ordinamento tributario. Esso sancisce due principi tra loro connessi: il primo comma stabilisce che tutti i soggetti, senza alcuna distinzione o privilegio, hanno il dovere di contribuire alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno; il secondo comma, sancisce il principio di progressività, cui è "informato" il sistema tributario.

L'antecedente storico è costituito dall'art. 25 dello Statuto albertino, che prevedeva la contribuzione ai carichi pubblici da parte dei "regnicoli" nella proporzione dei loro "averi". Tra le due norme si ravvisa una netta differenza: innanzitutto, l'art. 53 Cost. usa l'avverbio "tutti" che fa riferimento ad una concezione di collettività sicuramente più ampia rispetto a quella ristretta dei "regnicoli". Secondariamente, la

⁹⁰ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2017, p. 43.

⁹¹ F. GALLO, *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, op. cit., p. 503.

disposizione costituzionale, disponendo che la contribuzione deve avvenire “in ragione” della capacità contributiva, non pregiudica la scelta del criterio cui uniformare il carico impositivo, indentificato, oltretutto, nel secondo comma nella progressività e non nella proporzionalità. Infine, viene utilizzata la formula della capacità contributiva, lontana dalla concezione fondiaria di “averi”, connessa all’esigenza di commisurare l’obbligo impositivo ad una più ampia varietà di indici di ricchezza.

L’emersione dell’art. 53 riflette i profondi mutamenti avvenuti nella coscienza sociale del tempo. La previsione del vincolo costituzionale di progressività, in sostituzione della proporzionalità, manifesta esplicitamente la volontà dei Costituenti di ridurre il gap reddituale generato dal mercato, attenuando le disuguaglianze tra soggetti appartenenti ad una determinata collettività.

Si supera, dunque, la concezione ottocentesca di tributo, autoritativa e limitatrice, e il diritto tributario viene inteso come uno strumento atto a dare attuazione alla politica sociale di cui la nuova Costituzione è permeata⁹². Con l’avvento della Costituyente trovano, infatti, codificazione accanto alle tutele “classiche” dello Stato di diritto⁹³, le “nuove” tutele che compongono l’organizzazione solidaristica dello Stato sociale e che devono essere garantite a tutti i cittadini indistintamente: tra queste ricadono il diritto al lavoro, i diritti di famiglia, il diritto alla salute e all’ambiente salubre, il diritto di tutti all’istruzione e allo studio, il diritto di ogni cittadino a un livello minimo di reddito.

Nei moderni sistemi democratici il sacrificio individuale rappresentato dal tributo è strumentalmente connesso alla soddisfazione dei diritti sociali, rappresentando tale nesso una condizione indispensabile per la realizzazione di un assetto sociale organizzato⁹⁴. E ciò perché la persona non viene più identificata con i soli diritti proprietari, nella veste di uomo economico ed egoistico, bensì quale essere politico e morale inserito all’interno di un contesto istituzionale.

La finalità del tributo, quindi, non è più unicamente costituita dalla remunerazione dello

⁹² In tal senso L. CARPENTIERI, *L’illusione della progressività*, op. cit., p. 27.

⁹³ Il riferimento è alle tutele previste dal Titolo I parte I della Costituzione tra i rapporti civili. Tra queste si annoverano i principi di inviolabilità del domicilio, di libertà personale, di libertà di circolazione, associazione, religione e altre ancora.

⁹⁴ P. BORIA, *L’interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002, pp. 104 ss.

Stato per l'offerta di beni e servizi pubblici e per la tutela dei diritti di proprietà e delle libertà negative. Il prelievo svolge, soprattutto, la funzione di perseguire obiettivi solidaristici e politiche sociali redistributive e allocative, funzionali alla promozione della crescita culturale e dello sviluppo economico nella stabilità e alla riduzione delle disuguaglianze sociali⁹⁵. Esso, quindi, non è *“un premium libertatis o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo diseguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento di giustizia distributiva e redistributiva necessario a travalicare, in nome dell'interesse pubblico, le opportunità del mercato e a correggerne le distonie e le imperfezioni a favore delle libertà individuali. In questa ottica, pertanto, la struttura fiscale dovrebbe essere valutata in termini etici esclusivamente in funzione della sua efficacia nel promuovere scopi sociali legittimi, primo fra tutti, appunto, quello della giustizia (re)distributiva, che è come dire della realizzazione di un ordine proprietario e socioeconomico giusto”*⁹⁶.

L'indirizzo esaminato, che da una giustificazione etica del tributo rispetta i principi di solidarietà ed uguaglianza, è quello più in linea con la giurisprudenza della Corte Costituzionale. Il giudice delle leggi, infatti, ha rilevato come l'art 53 applica in materia tributaria il principio espresso dall'art 2 Cost, di solidarietà politica, economica e sociale⁹⁷. La solidarietà è evidenzia dal fatto che il tributo rappresenta lo *“strumento di distribuzione, tra i soggetti che compongono la comunità, degli oneri corrispondenti alla soddisfazione (mediante attività e opere) di interessi alla comunità stessa direttamente riferibile”*⁹⁸.

Il dovere tributario viene proiettato in un'ottica di responsabilità reciproca tra i consociati⁹⁹. I contribuenti adempiono non perché ricevono specifici benefici che soddisfano le loro esigenze individualistiche, bensì perché partecipano in qualità di membri responsabili alla soddisfazione di esigenze direttamente riferibili alla collettività organizzata di cui fanno parte. In sostanza, *“la ricchezza del singolo non rileva come*

⁹⁵ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 61.

⁹⁶ Così ancora F. GALLO, *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1070.

⁹⁷ Corte Cost. sentenza 28 luglio 1986, n. 212.

⁹⁸ Così A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005, p. 13-14.

⁹⁹ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Angeli, 1996, p. 182.

diritto, ma anche come dovere per la realizzazione di fini comuni”¹⁰⁰.

L’interesse che spinge i consociati a sacrificare una parte della propria ricchezza trova giustificazione in una pluralità di valori che depotenziano la logica privatistica e favoriscono quella comunitaria. Il sacrificio individuale è, pertanto, funzionale ad acquisire le risorse necessarie al perseguimento delle finalità proprie di ciascun ordinamento, così da soddisfare i bisogni di ciascuno e consentire a tutti il pieno esercizio dei propri diritti; ne consegue una ricostruzione progressista¹⁰¹ dell’interesse fiscale, che relaziona strumentalmente il dovere di concorrere alle pubbliche spese, inteso come dovere di solidarietà tributaria, al processo evolutivo e dinamico di trasformazione sociale che l’art. 3 Cost. richiede al legislatore, al fine di assicurare ad ognuno pari opportunità di vita per la crescita sia del singolo che dell’intera comunità.

Dunque, l’art. 53 Cost. non si giustifica nell’ottica meramente ristretta dell’art. 2 Cost., ma deve essere oggetto di una lettura sistematica con il fondamentale principio di uguaglianza sostanziale di cui all’art. 3, comma 2, Cost. e con l’insieme di diritti civili e sociali, la cui garanzia è condizione necessaria per la promozione della persona umana. Il dovere di concorrere alle pubbliche spese va, infatti, inserito all’interno di una dimensione costituzionale più estesa, in una prospettiva di crescita umana che il prelievo fiscale rende realizzabile e possibile. La funzione fiscale, che per effetto del criterio di progressività determina già risultati redistributivi, contribuisce a rendere esercitabili e concretamente fruibili un insieme di diritti e posizioni giuridiche che, in caso di insostenibilità dal punto di vista finanziario, rimarrebbero mere potenzialità, astrattamente alla portata degli individui.

In quest’ottica si spiega la scelta costituzionale per un sistema fondato sulla progressività, quale criterio di giustizia della tassazione basato sulla ricerca di un’effettiva uguaglianza del sacrificio imposto ai contribuenti. La Corte Costituzionale ha avuto modo di evidenziare come *“la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione*

¹⁰⁰ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op cit. pp. 200 ss. e 347 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, Utet, 2011, pp. 63 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Eguaglianza e capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 6, 2008, pp. 477 ss.

¹⁰¹ P. BORIA, *L’interesse fiscale*, op. cit., p. 107.

tributaria, ma esige, invece, un indefettibile raccordo con la capacità contributiva, in un quadro di sistema informato a criteri di progressività, come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza, collegato al compito di rimozione degli ostacoli economico- sociali esistenti di fatto alla libertà di eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 e 3 della Costituzione)”¹⁰².

Il richiamo agli artt. 3 e 53 Cost. è avvenuto quasi sempre in modo congiunto dalla Corte, la quale ha mostrato di leggere i due articoli in modo strettamente connesso. L’art 53. Cost. è stato inteso come specificazione del principio d’eguaglianza nello specifico campo tributario, secondo il quale *“a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale”*¹⁰³.

L’equità, quale valore che ispira la contribuzione alle pubbliche spese, deve essere declinata nella sua duplice dimensione, verticale e orizzontale: l’equità verticale impone che, a parità di ogni altra condizione, ricchezze di differente ammontare devono essere assoggettate ad un differente prelievo impositivo; l’equità orizzontale, invece, impone che, a parità di reddito, il prelievo dell’imposta deve variare in relazione alle condizioni personali.

2. EQUITÀ ORIZZONTALE E TUTELA DEL MINIMO VITALE

L’equità va, innanzitutto, declinata sul piano orizzontale. La preminenza dei valori fondamentali dell’individuo e del suo nucleo familiare trovano riconoscimento nel principio di esenzione del c.d. “minimo vitale”. Da esso discende un limite invalicabile per il legislatore, rappresentato da quel *quantum* di ricchezza necessario a soddisfare le esigenze fondamentali dell’individuo e della sua famiglia.

Può pacificamente affermarsi che dottrina e giurisprudenza concordino circa

¹⁰² Corte Cost. sentenza 21 maggio 2001, 155.

¹⁰³ Corte Cost. sentenza 1972, n. 120.; Corte Cost. sentenza del 1980, n. 42; Corte Cost. sentenza n. 10 del 2015.

l'esclusione da imposizione delle ricchezze minime. Tuttavia, la "copertura costituzionale" del minimo vitale viene ricondotta a differenti principi costituzionali.

È opinione diffusa che l'esistenza di uno spazio minimo di ricchezza non prelevabile mediante imposte sia legata alla concezione della capacità contributiva che si è affermata durante il dibattito dell'Assemblea costituente. In tale sede il tema delle esenzioni fu a lungo oggetto di discussione. La preoccupazione dei costituenti fu quella di evitare che l'imposizione colpisse quanto necessario a soddisfare le esigenze inderogabili della vita. Nel testo finale mancava ogni riferimento alla non imponibilità del minimo vitale in quanto si ritenne che la previsione costituzionale della capacità contributiva fosse già sufficiente a preservare quelle minime ricchezze.

L'idea, largamente condivisa in dottrina¹⁰⁴, che il limite minimo al prelievo tributario sia espressione della funzione garantista del principio di capacità contributiva, dunque già contenuto nel principio espresso dall'articolo 53, comma 1, Cost., è connessa alla concezione secondo cui la condizione necessaria per potersi ritenere sussistente la capacità contributiva è rappresentata dalla "*titolarità di una ricchezza spendibile (reddito o patrimonio) da cui si possono trarre i mezzi per far fronte al prelievo*"¹⁰⁵. Se capacità contributiva significa attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche "*non può considerarsi contributivamente capace chi abbia mezzi appena sufficienti o addirittura insufficienti all'esistenza*"¹⁰⁶. Dunque, non ogni espressione di forza economica assume rilevanza dal punto di vista impositivo e determina un'attitudine soggettiva alla contribuzione¹⁰⁷. La capacità contributiva presuppone la capacità economica, ma non

¹⁰⁴ E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, pp. 129 ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, pp. 67 ss.; G. A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in Riv. dir. fin., 1964, I, p. 25.; F. BATISSTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. dir., III aggiornamento, Milano, 1999, p. 352.

¹⁰⁵ Per F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 258; sulla stessa scia si collocano I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 13-14; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè 1969, pp. 106 ss.; G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in Riv. dir. trib., 2008, I, p. 93.

¹⁰⁶ I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 74.

¹⁰⁷ L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, op. cit., pp. 347 ss.

coincide con la stessa¹⁰⁸.

In un'ottica di equità distributiva, altra dottrina¹⁰⁹ interpreta il principio di capacità contributiva come giusto e ragionevole criterio di riparto del carico fiscale. Il presupposto d'imposta non necessariamente deve avere la caratteristica della patrimonialità e il contribuente può essere chiamato a contribuire ai carichi pubblici indipendentemente dall'esistenza di un saldo patrimoniale attivo in grado di far fronte all'imposizione fiscale. Il fondamento dell'art. 53 Cost. è rappresentato dal principio di eguaglianza, e la ragionevolezza del legislatore nell'individuazione degli indici di capacità contributiva viene concepita come razionalità coerenza e non arbitrarietà delle sue scelte.

Da tale ricostruzione, il fondamento del limite minimo si giustifica in altre disposizioni costituzionali esterne all'art. 53 Cost., e cioè *“oltre che nel principio di uguaglianza sostanziale, nel diritto inviolabile alla libera e dignitosa sussistenza e a disporre dei bisogni elementari della vita”*¹¹⁰.

Il principio di esenzione del minimo vitale discende, dunque, dall'art. 3, comma 2, Cost e dalle disposizioni costituzionali che tutelano l'individuo e la famiglia. In effetti, un ordinamento che si pone come obiettivo prioritario la rimozione delle barriere *“che impediscono il pieno sviluppo della persona umana”* non può non riconoscere la necessità di lasciare esente dal prelievo quel *quantum* di ricchezza funzionale a garantire un'esistenza dignitosa e libera a sé e alla propria famiglia. L'art. 36 Cost. viene, infatti, richiamato a conferma della *“copertura costituzionale”* del principio di esenzione del minimo vitale. Tale disposizione delimita l'ambito d'applicazione oggettivo del limite minimo all'imposizione (quanto è necessario a condurre un'esistenza libera e dignitosa) e soggettivo (tramite il riferimento alla famiglia del lavoratore)¹¹¹.

¹⁰⁸Conclude così E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, op. cit., p. 447. Analogamente I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 73 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 236.

¹⁰⁹F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., pp. 79-99.

¹¹⁰Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 104, nota 3.

¹¹¹ Si tratta, però, di una visione criticata da parte della dottrina. In particolare, parte della dottrina ritiene che l'esenzione del minimo vitale vada interamente ricondotta al principio di capacità contributiva, e non altre disposizioni costituzionali. *“Si rischia altrimenti, come in effetti è avvenuto, di introdurre trattamenti preferenziali per i titolari di redditi di lavoro dipendente”*. Così D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 134.

La Corte Costituzionale, in diverse occasioni¹¹², ha avuto modo di occuparsi di questioni di legittimità costituzionali coinvolgenti la tematica relativa al limite minimo all'imposizione. Di fondamentale importanza è la sentenza 10 luglio del 1968, n. 97.

In particolare, il giudice a quo lamentava che mentre i cittadini con reddito inferiore a una soglia esente stabilita dal legislatore (960.000 lire) non contribuivano affatto alle pubbliche spese, i possessori di redditi appena superiori contribuivano per intero, con l'assoggettamento a prelievo anche della quota esente, costituendo presupposto d'imposta del tributo.

La Consulta ha ribadito come l'obbligazione tributaria non possa sorgere in ipotesi di totale mancanza della capacità contributiva di cui all'art. 53, ove cioè manchino le ricchezze necessarie a far fronte al prelievo. La scelta della misura minima al di sopra del quale la capacità contributiva sorge è rimessa esclusivamente alla discrezionalità legislativa all'esito di una complessa valutazione economica e sociale.

La Corte, inoltre, ha precisato come la tutela del minimo vitale sia espressione del principio di uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 comma 2 Cost., la quale impone al legislatore di sottrarre dall'imposizione quel che è necessario per la soddisfazione delle esigenze indispensabili e fondamentali della vita.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione della tutela, la Corte chiarì come questa non debba necessariamente risolversi in una detrazione fissa per tutti i contribuenti, prescindendosi dall'ammontare del loro reddito complessivo. Importante è, invece, che l'imposta non colpisca e intacchi il minimo vitale. Dunque, ciò che rileva è che successivamente all'imposizione residui un ammontare di ricchezza non inferiore alla soglia stabilita per il minimo vitale, prescindendosi dall'eventuale avocazione totale delle ricchezze superiori¹¹³.

Il punto di vista della Corte sulla tutela del minimo vitale pare essere abbastanza chiaro: il limite minimo al prelievo è un corollario del principio di capacità

¹¹² Cfr. Corte Costituzionale: 10 luglio 1968, n. 97; 14 luglio 1982, n. 134; 29 luglio 1982 n. 151; 17 dicembre 1987, n. 556 e altre.

¹¹³ Cfr. sent. Corte Cost n. 97, 1968: a ciò provvedeva il secondo comma dell'art 139 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette che prevedeva un massimo d'importo dovuto a titolo d'imposta complementare non superiore alla differenza tra reddito complessivo e 960.000 lire.

contributiva¹¹⁴, ed è espressione dei valori e principi della Costituzione italiana. L'ammontare di tale limite è esclusivamente rimesso all'ampia discrezionalità legislativa e la Corte, in ogni caso, non può sindacarne la misura. Può solo utilizzare il principio d'uguaglianza, come del resto è avvenuto, per contrastare lo scorretto utilizzo della discrezionalità legislativa, che si traduce in una disparità di trattamento irragionevole.

3. EQUITÀ VERTICALE E PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ

Per dar corpo all'equità è necessario che l'imposizione si muova lungo una seconda direzione rappresentata dal principio di progressività. Esso rappresenta il criterio distributivo in base al quale ripartire i carichi pubblici tra i consociati.

Il principio sancito dal secondo comma dell'art. 53 Cost., imponendo che i soggetti più benestanti si facciano carico del finanziamento della spesa pubblica più che proporzionalmente rispetto al crescere della propria ricchezza, risponde a finalità di giustizia distributiva. La progressività viene, infatti, considerata una delle tecniche più raffinate per dar corpo all'equità nella distribuzione verticale dei carichi pubblici¹¹⁵.

La regola della progressività trova fondamento nelle teorie economiche del sacrificio¹¹⁶. Il postulato teorico è riassumibile nel concetto di utilità marginale decrescente del reddito marginale e del sacrificio decrescente all'aumentare della ricchezza: chi è in possesso di un reddito elevato può permettersi di devolverne quote maggiori all'erario, dato che quantità aggiuntive di reddito sono destinate a finanziare consumi secondari o di lusso. In sostanza, a seconda della ricchezza posseduta si modifica la valutazione sociale dei consumi che la stessa è in grado di soddisfare. Per un contribuente il sacrificio di dover rinunciare a parte delle sue risorse decresce all'aumentare della ricchezza stessa.

¹¹⁴ In questi termini espressamente la sentenza 22 aprile 1997, n. 111, secondo cui corollari del principio di capacità contributiva sono “da un canto, la strutturazione del sistema fiscale secondo criteri di progressività e, dall'altro, l'esenzione dall'imposizione dei c.d. minimi vitali.”

¹¹⁵ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 33; A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Diritto e pratica tributaria*, V, 2015, p. 680.

¹¹⁶ Sulla spiegazione delle diverse teorie del sacrificio uguale, proporzionale e minimo C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1991, pp. 148 ss.

Traslato nel settore impositivo, ciò significa che la capacità di sopportare un identico prelievo non è uguale per tutti i soggetti che subiscono l'imposizione, ma varia in relazione al reddito complessivo di cui gli stessi dispongono. Il trattamento maggiormente gravoso dei titolari di redditi più elevati si giustifica, quindi, per recuperare l'uguaglianza sotto il profilo del sacrificio provocato dall'assolvimento dell'onere tributario.

A parte queste premesse sulle ricostruzioni teoriche del pensiero economico, la progressività, prima di essere un principio costituzionale, è stata considerata dalla dottrina come un simbolo di civiltà giuridica, che va dunque ricondotta all'idea di giustizia tributaria di uno Stato sociale¹¹⁷.

È inoltre un principio che la dottrina ha ricollegato ad altre norme di rango costituzionale, primo fra tutti quello di solidarietà politica economica e sociale di cui all'art 2. Cost¹¹⁸. e di uguaglianza sostanziale¹¹⁹ di cui all'art 3 comma 2 Cost¹²⁰.

È indubbio che il valore che giustifica la progressività dell'imposizione sia la solidarietà. Quest'ultima, infatti, rileva ai fini della giustizia redistributiva che la progressività tende ad attuare: l'effetto progressivo, comportando un'incidenza maggiore del prelievo sui soggetti dotati di una maggiore capacità contributiva¹²¹, realizza una "giusta" discriminazione tra i consociati, a beneficio dei meno abbienti e a danno dei più ricchi, e tale discriminazione può trovare giustificazione solo in considerazione dei fini di solidarietà economica e sociale.

Il carattere progressivo dell'intero sistema, mirando a ridurre le differenze tra i membri della società, si presta altresì ad essere letto come specificazione del principio di eguaglianza sostanziale: la progressività, quindi, rappresenta lo strumento tramite cui ambire ad una trasformazione della società, rimuovendo gli squilibri sociali e gli ostacoli economici che impediscono il pieno sviluppo della persona umana, in modo da realizzare

¹¹⁷ J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. AMATUCCI, Padova, Cedam, 1994, tomo 2, pp. 786 ss.

¹¹⁸ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 200. L'autore considera il principio di progressività corollario ed esplicazione dei principi di solidarietà politica, economica e sociale.

¹¹⁹ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 61; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, op, cit, p. 115.

¹²⁰ In tal senso la stessa Corte costituzionale nella già menzionata sentenza n.155 del 2001.

¹²¹ Nelle imposte progressive all'aumentare della base imponibile corrisponde un aumento dell'incidenza del prelievo in quanto l'aliquota cresce in corrispondenza della ricchezza tassata.

le pari opportunità all'interno di una collettività¹²².

In questa prospettiva ricostruttiva, la previsione costituzionale della progressività del sistema considerato nella sua globalità è connessa all'adozione del principio di capacità contributiva. L'enunciazione della regola espressa dall'art. 53, comma 2, completa il disegno etico in senso solidaristico ed egualitario del Costituente, evidenziando la necessità di una redistribuzione sotto il profilo dell'equità verticale¹²³. È la stessa capacità contributiva che apre la possibilità di modulare il prelievo basandosi sull'idea di sacrificio: il principio di progressività descrive in quali termini deve relazionarsi l'imposizione rispetto alla capacità contributiva.¹²⁴

La progressività, graduando il concorso alle pubbliche spese anche in relazione al diverso sacrificio che la contribuzione stessa comporta, è innegabile che tenda a dare attuazione a finalità redistributive. Tuttavia, parte della dottrina¹²⁵ afferma che la finalità principale della tassazione non è rappresentata dalla redistribuzione delle ricchezze, compito quest'ultimo demandato ai provvedimenti di spesa pubblica che favoriscono direttamente le classi sociali meno abbienti, ma dal semplice livellamento delle ricchezze. In altre parole, la progressività, dato che di per sé rappresenta la sottrazione di una porzione di reddito della gran parte dei contribuenti, è solo un mezzo di modulazione del carico impositivo, perciò *“è, in sé, inidonea a realizzare autonomamente l'obiettivo funzionale di spostare ricchezza dai più ai meno abbienti. Essa può ridurre le disuguaglianze tra ricchi e poveri mediante l'impovertimento dei più ricchi. Ma l'obiettivo redistributivo può essere realizzato a condizione che il maggior carico fiscale su chi si trova in condizione comparativamente migliori sia destinato a spese a favore di chi versi nella situazione opposta. Si concorre progressivamente alle spese, ma sta alle scelte politiche concernenti la spesa ridurre le disuguaglianze, elevando il tenore di vita*

¹²² Cfr. A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin., 2002, I, p. 476; F. GALLO, *Uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale scientifica, pp. 19 ss.

¹²³ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 107.

¹²⁴ I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 182.

¹²⁵ In tal senso D. STEVENATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2014, pp. 319 ss; P. LIBERATI e A. SCIALA', *L'ingiustizia progressiva dell'Irpef*, in www.lavoce.info, 16 gennaio 2015.

dei meno abbienti”¹²⁶.

In sostanza, il raggiungimento di finalità redistributive dipende anche, e soprattutto, dalla destinazione del tributo in termini di spesa pubblica, cioè da un prelievo progressivo accoppiato ad efficienti e ragionevoli politiche di spesa: questi costituiscono i necessari presupposti per il raggiungimento degli obiettivi distributivi secondo i principi di solidarietà ed uguaglianza.

Nonostante le considerazioni appena svolte, parte della dottrina si è espressa in senso critico nei confronti del principio del sacrificio, su cui si basa l'imposizione progressiva, data l'impossibilità di un confronto interindividuale delle curve di utilità (*no bridge*)¹²⁷.

Alcuni Autori¹²⁸ si pongono in una posizione intermedia e, pur senza contestare la portata teorica del principio di progressività, ritengono assorbita la sua portata direttiva nel principio di capacità contributiva “*specie nella concezione relativistica e globale da esso assunta nella giurisprudenza più recente*”. Altri¹²⁹ si sono collocati nella stessa scia, reputando solo “*approssimativo e attenuato*” il condizionamento che discende dall'art. 53. Cost., assegnando quindi alla Corte Costituzionale la funzione centrale di dare concretezza e specificità ai principi contenuti nelle norme costituzionali.

Il diverso significato attribuito al principio costituzionale di progressività discende da una differente interpretazione del principio di capacità contributiva, che trae origine da una diversa concezione di fondo del fenomeno fiscale presente nella dottrina giuridica italiana. Il riferimento è all'intenso dibattito dottrinale tra giusnaturalisti e organicisti. La dottrina che si allinea al primo modello parte dal presupposto che il rapporto tributario sia di tipo orizzontale e le parti, Stato e contribuente, sono situate in posizione paritetica. Riemerge la definizione del tributo come manifestazione del potere sovrano e, a fronte di ciò, si rende necessaria la previsione di un limite a garanzia della sfera privata. I principi fondanti del diritto tributario, e in particolare la capacità contributiva, vengono

¹²⁶ G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, op. cit., p. 122.

¹²⁷ Cfr. I. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1991, pp. 141 ss.

¹²⁸ Così A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, op. cit., p. 51.

¹²⁹ P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, Utet, 2008, p. 87.

interpretati in chiave garantista, come limite alla potestà impositiva in materia tributaria¹³⁰.

Il modello organicistico, invece, configura il rapporto tributario come uno stato di soggezione del contribuente allo Stato, seguendo uno schema di tipo verticale. Lo Stato, dunque, si colloca in una posizione sovraordinata rispetto ai cittadini, e non sarebbe tenuto a rispettare alcun limite in materia impositiva, se non quello derivante dalla propria autolimitazione. La capacità contributiva viene intesa, in un'ottica meramente distributiva, come un giusto e ragionevole criterio di riparto del carico impositivo tra i consociati, rispondente alle sole regole di equità e ragionevolezza¹³¹.

3.1. LA PORTATA DEL PRINCIPIO COSTITUZIONALE DI PROGRESSIVITÀ: IL RAGGIUNGIMENTO DELL'”OBIETTIVO PEREQUATIVO DEL SISTEMA

Pare opportuno chiarire l'effettivo significato attribuito al principio costituzionale di cui all'art. 53, comma secondo, posto che è stato ritenuto un vincolo che, nell'applicazione pratica, si è dimostrato “*piuttosto evanescente*”¹³².

All'epoca della stesura della Carta costituzionale, la vera preoccupazione dell'Assemblea costituente sembrava essere quella di scongiurare il persistere di una situazione caratterizzata da tributi fortemente regressivi che, essendo stabiliti principalmente sui consumi, gravavano prevalentemente sulle classi sociali più disagiate. Ciò veniva ritenuta un'ingiustizia nei confronti di queste ultime, data la progressione a

¹³⁰ Per F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, p. 258, la condizione necessaria per potersi ritenere sussistente la capacità contributiva è rappresentata dalla “*titolarità di una ricchezza spendibile (reddito o patrimonio) da cui si possono trarre i mezzi per far fronte al prelievo*”. Sulla stessa scia si collocano I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, pp. 13-14; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè 1969, pp. 106 ss.; G. FALSITTA, *L'imposta confiscatoria*, in Riv. dir. trib., 2008, I, p. 93.

¹³¹ Per F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 79- 99, la scelta degli indici di capacità contributiva è rimessa all'esclusiva valutazione di ordine sociale del legislatore, potendosi anche escludere la necessaria sussistenza di presupposti a contenuto patrimoniale.

¹³² G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, Cedam, 2012, p. 190.

rovescio che i tributi indiretti attuavano, con conseguente iniqua distribuzione del carico tributario. Da tali riflessioni e dalla convinzione di non poter applicare la progressività a ciascun singolo tributo, ma solo ad alcune imposte, ossia i tributi personali sul reddito, nasce la scelta di riferire il principio all'intero sistema tributario¹³³.

A causa della formulazione imprecisa ed indeterminata della disposizione sono state, però, riscontrate difficoltà nel riconoscere la portata precettiva del principio di cui all'art. 53 Cost. comma 2. Invero, all'indomani dell'introduzione della Costituzione, l'intero articolo 53 venne classificato dalla dottrina¹³⁴ tra le norme aventi natura programmatica e operanti per il futuro, con ciò negando un possibile sindacato di legittimità e la conseguente abrogazione delle leggi tributarie che si ponevano in contrasto con tale articolo.

Tuttavia, la Corte Costituzionale, sin dal momento della sua entrata in funzione, ebbe modo di evidenziare¹³⁵ la sostanziale irrilevanza della distinzione tra norme precettive e programmatiche ai fini del sindacato di legittimità costituzionale, potendo anche le seconde invalidare la legge che con esse contrasti.

Su tale scia giurisprudenziale si è pacificamente riconosciuta natura precettiva al primo comma della disposizione costituzionale, mentre maggiori resistenze si sono incontrate nel farlo con riferimento al contenuto del secondo comma, e cioè alla progressività.

La genericità della formulazione normativa ha fatto propendere la dottrina a ritenere che la stessa non sia una norma precettiva, bensì una norma rientrante tra quelle aventi natura programmatica¹³⁶, priva di efficacia vincolante e inidonea a condizionare rigorosamente

¹³³ Già l'On. Scoca, durante l'Assemblea Costituente del 23 maggio del 1947 chiariva che dal riferimento della progressività all'intero sistema non si sarebbe potuta pretendere una progressività in relazione a tutte le imposte, poiché ben consapevole del fatto che "la progressione non si addice alle imposte dirette reali e può trovare solo inadeguata e indiretta applicazione nelle imposte sui consumi e nelle imposte indirette in generale." In Atti parlamentari. Assemblea Costituente, Roma, Tipografia della Camera dei deputati, 1947, CXXX, 4204

¹³⁴ Cfr: A. D. GIANNINI, *I Rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, vol I, Firenze, G. Barbera Editore, 1950, pp. 273 ss.

¹³⁵ Nella sentenza Corte Cost. n.1 del 14 giugno 1956.

¹³⁶ V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova, 1999, pag. 101; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, op. cit., pp. 464 ss, pur riconoscendo il valore vincolante, l'autore ritiene che il principio di natura programmatica non permetta alla Corte la possibilità di intervento in caso di sua violazione.

l'attività legislativa¹³⁷. Essa, perciò, si limita ad enunciare un obiettivo generale verso il quale il legislatore ordinario deve potersi orientarsi.

Se da queste considerazioni si traesse la conclusione che la disciplina di un singolo tributo non possa di per sé violare la disposizione di cui all'art. 53 comma 2 Cost. la disposizione costituzionale finirebbe per perdere ogni valore precettivo.

Risulta allora necessario distinguere il profilo dell'efficacia vincolante, la cui attuazione risulta essere doverosa per il legislatore tributario, rispetto a quello attinente al suo contenuto.

L'art. 53 Cost. può, tutt'oggi, essere considerato una norma priva di effetto immediato sulle fattispecie concrete, ma il suo valore normativo non può essere sminuito al punto di considerare inutile la previsione costituzionale.

Dalla giurisprudenza in materia, d'altronde, non si evince la totale assenza di valore del principio di progressività. Il giudice delle leggi¹³⁸ ha sempre rigettato le censure di illegittimità costituzionale sollevate su determinati prelievi in quanto non progressivi. Tuttavia, la Consulta è pervenuta a tali conclusioni consapevole del fatto che non è possibile strutturare tutti i tributi con criteri di progressività, giustificando le sue scelte legislative di non configurare in maniera progressiva determinati prelievi per la natura reale degli stessi e non svalutando la portata del principio costituzionale. La Corte, infatti, è arrivata più volte ad affermare come le sole imposte personale siano *“tecnicamente adeguate all'attuazione del principio di progressività”*¹³⁹.

Inoltre, nella giurisprudenza della Corte il principio di progressività è stato inteso come corollario del principio di capacità contributiva e *“come svolgimento ulteriore, nello specifico campo tributario, del principio di eguaglianza”*¹⁴⁰.

Da ultimo, il principio è stato addirittura rivalutato, da un lato, non negando la possibilità

¹³⁷A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, Utet, 2012, p. 51, ritiene tale norma priva di sanzioni dirette, al di là di quella rappresentata dal voto di sfiducia al Governo

¹³⁸ Cfr: Corte cost., sentt. nn. 21/1996, 143/1995, 107/1995, 263/1994, 238/1993, 102/1993, 12/1960, 30/1964, 23/1968, 128/1966, 159/ 1985, 102/1993.

¹³⁹ La Corte Costituzionale nella sent n. 128/1996 ha rilevato che *“non tutti i tributi si prestano, dal punto di vista tecnico, all'adattamento del principio di progressività che presuppone un rapporto diretto tra imposizione e reddito individuale di ogni contribuente. Pertanto, il principio della progressività è applicabile alle imposte personali ma non a tutte le altre diverse imposte.”* Nello stesso senso le sentenze n. 159/1985 e 263/ 1994.

¹⁴⁰ Cfr: sentenze Corte cost. n. 111 del 1997, 128 del 1966, 155 del 2001 e Ord. n. 341 del 2000.

di rendere progressiva un'imposta reale¹⁴¹, dall'altro, riconoscendo l'assenza di una riserva di competenza legislativa esclusiva statale in materia di progressività, in quanto quest'ultimo rappresenta un "*principio che deve informare l'intero sistema tributario ed è, quindi, legittimo che anche le Regioni, nell'esercizio del loro autonomo potere di imposizione, improntino il prelievo a caratteri di progressività in funzione delle politiche economiche e fiscali da esse perseguite*"¹⁴².

La Corte sembra, pertanto, evidenziare come il legislatore non può esimersi dall'osservare il principio di progressività, ma è tenuto a rispettarne la portata, quantomeno in materia di imposte personali.

Oltretutto, non convince il riconoscimento del solo carattere precettivo del primo comma dell'art. 53 Cost. La norma costituzionale di cui all'art. 53, pur agendo attraverso la mediazione della legge, può considerarsi un criterio guida per l'interprete non solo in merito alla scelta del presupposto impositivo, con l'espreso riferimento alla capacità contributiva di cui al comma 1, ma anche per quanto concerne la determinazione delle modalità di commisurazione dell'entrata rispetto a tale presupposto.

In effetti, diversi sono i collegamenti instaurati dalla Consulta tra il principio di progressività e quello di capacità contributiva: nella sentenza dichiarativa dell'incostituzionalità del cosiddetto cumulo dei redditi¹⁴³, la Corte ha connesso ai principi di personalità e progressività dell'Irpef l'obiettivo che "*tutti potessero concorrere alle spese pubbliche secondo la propria effettiva capacità contributiva*" ed ammonendo il legislatore circa l'esigenza che entrambi i commi "*siano esattamente applicati*". La Corte, inoltre, si è quasi sempre riferita all'art. 53 Cost., non in modo autonomo, ma congiuntamente all'art. 3, comma 2, ritenendo il primo la specificazione del principio d'eguaglianza in materia tributaria¹⁴⁴, con ciò implicitamente disconoscendone un'autonoma efficacia ai fini del giudizio di costituzionalità.

Pertanto, sia la capacità contributiva che il principio di progressività devono essere intesi come entrambi diretti ad attuare l'imposizione: la prima opera in ogni singola fattispecie

¹⁴¹ Cfr. Ord. n. 453/ 2005.

¹⁴² Così Corte Cost. sentenza n. 2 del 2006.

¹⁴³ Cfr. Corte Cost. sentenza n. 179 del 1976.

¹⁴⁴ Vedi Corte Cost. sentenza n. 82 del 1980.

come indice e limite negativo di imponibilità, il secondo, come criterio d'imposizione, rappresenta l'obiettivo dell'imposizione medesima da applicarsi in relazione all'intero sistema, imponendo l'equità verticale nella distribuzione dei carichi tributari¹⁴⁵.

Questo obiettivo, però, non viene raggiunto condizionando in maniera rigida l'attività legislativa e, quindi, imponendo specifici "criteri" nella struttura di tutti i tributi che compongono il sistema, ma lasciando ad essa "*le scelte concrete su come realizzare il risultato prescritto, ossia sui prelievi da configurare come progressivi e, per ciascuno di questi, sulle modalità tecniche (i "criteri") della progressività e sull'intensità della stessa*"¹⁴⁶.

Parte della dottrina¹⁴⁷, in virtù delle siffatte considerazioni, è finita per riconoscere il carattere sostanzialmente precettivo e non programmatico dell'art. 53 comma 2, nonostante gli sia stato attribuito il contenuto di una norma direttiva. Ciò significa che dalla disposizione costituzionale contenuta nel comma secondo non discende un semplice invito al legislatore a strutturare il sistema tenendo in considerazione l'esigenza della progressività, e quindi della redistribuzione della ricchezza, bensì la fissazione di una specifica direzione verso il quale l'attività normativa deve orientarsi¹⁴⁸.

In definitiva, l'art. 53 Cost. riferendo la progressività all'intero sistema assegna al legislatore tributario un preciso compito propulsivo, sollecitandolo al perseguimento di obiettivi perequativi, cioè di riduzione del divario economico, e dunque del grado di disuguaglianza nella distribuzione dei redditi tra i percettori rispetto a quanto esisteva prima dell'imposizione¹⁴⁹. Delineando un sistema improntato alla proporzionalità si finirebbe per consolidare o accrescere situazioni di disuguaglianza iniziale, mentre l'espressa previsione di un sistema informato alla progressività comporta una continua redistribuzione delle risorse presso la collettività.

¹⁴⁵ In tal senso L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 43.

¹⁴⁶ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 305.

¹⁴⁷ Vedi R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 304.

¹⁴⁸ Così R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 305.

¹⁴⁹ Come efficacemente spiegato da M. BOTTIROLI CIVARDI, C. PERUGINI, R. TARGETTI LENTI, *Progressività e azione perequativa dell'IRPEF*, in Riv. dir. fin., 1984, pp. 181 ss.

3.2. IL CONTENUTO DEL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITÀ

Dall'ampia formulazione normativa dell'art. 53 Cost. discende una duplice conseguenza, come in parte già accennato: da un lato, la progressività va riferita all'intero sistema e non ai singoli tributi; dall'altro, il legislatore ha ampia discrezionalità nello stabilire le modalità tecniche necessarie a dare attuazione al precetto costituzionale, dato che la disposizione fa riferimento a "criteri" plurali di progressività.

Dalla prima scelta del legislatore costituente, ossia riferire la progressività al sistema complessivamente inteso, discende, in primo luogo, che il legislatore non è obbligato ad inserire criteri progressivi nella struttura di ogni singolo tributo, ben potendo esistere nell'ordinamento imposte proporzionali e finanche regressive. Secondariamente, è il sistema tributario a dover essere strutturato in modo tale che il prelievo nella sua globalità abbia carattere progressivo. Il legislatore, dunque, ha ampia libertà nella scelta dei tributi da configurare come progressivi¹⁵⁰.

Per la dottrina che assegna portata precettiva al principio di progressività, ammettendone, dunque, la verifica costituzionale in caso di sua violazione di fronte alla Corte Costituzionale, è necessario, al fine di rispettarne il valore della disposizione, che alcuni tra i principali tributi all'interno dell'ordinamento abbiano carattere progressivo¹⁵¹. Nel nostro ordinamento, affollato da imposte strutturate ad aliquota proporzionale (di cui le principali sono Irap, Iva e Ires), lo strumento cui tradizionalmente è stato affidato il compito di garantire la progressività del sistema, e dunque l'obiettivo di una più equa distribuzione delle ricchezze tra i cittadini, è stato individuato nell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In quali ipotesi può dirsi violato il principio costituzionale?

Dall'ampia discrezionalità lasciata al legislatore derivano le difficoltà tecniche

¹⁵⁰ Come osservato al precedente paragrafo, la Corte Costituzionale ha letto il principio di progressività come principio idoneo a governare le sole imposte personali.

¹⁵¹ In tal senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit. p.61 e A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 36.

incontrate dalla Corte nell'accertamento concreto della violazione del parametro costituzionale, dovendo il giudizio avere ad oggetto l'intero sistema. Appare, infatti, alquanto difficile sia valutare la "globale" progressività del sistema complessivamente inteso, sia verificare se una singola disposizione abbia effetti tanto significativi da superare i margini discrezionali lasciati al legislatore, sino al punto di determinare la complessiva eliminazione della progressività dal nostro ordinamento.

L'intervento della Consulta sembra, dunque, essere limitato alle sole ipotesi che comportano il venir meno della progressività del sistema, contraddicendo inequivocabilmente la stessa¹⁵². Il caso di una riforma dalle conseguenze simili sarebbe sicuramente quello di una trasformazione dell'imposta personale sul reddito in una *flat tax* pura, ovvero senza alcun tipo di aggiustamento. L'imposta, infatti, risulterebbe essere rigidamente proporzionale e, come tale, sicuramente non supererebbe il vaglio costituzionale posto che, in mancanza di altri tributi progressivi, il sistema finirebbe sostanzialmente per avere carattere regressivo¹⁵³. Una simile riforma, tra l'altro, contrasterebbe non solo con il comma 2 dell'art. 53 Cost. ma anche con il primo comma della medesima disposizione, poiché tasserebbe i soggetti possessori di redditi inferiori al "minimo vitale".

Parte della dottrina¹⁵⁴ sostiene, altresì, che non sarebbe possibile per il legislatore ridurre l'attuale progressività rendendo meno elevata la scala delle aliquote se ciò determini un inasprimento del divario economico tra i consociati.

In realtà, dalla Costituzione non sembrano potersi trarre spunti in tal senso. La disposizione di cui all'art. 53, comma 2, infatti, non impone affatto quale debba essere il tasso di progressività nella scala delle aliquote, lasciando quindi irrisolto il problema relativo all'intensità o graduazione della progressività.

Una variazione del tasso di progressività del sistema comporta inevitabilmente una modifica degli assetti distributivi delle ricchezze tra i consociati rispetto alla

¹⁵² R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 305-306.

¹⁵³ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 306; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 159.

¹⁵⁴ In questo senso E. BITTINELLI, *La Costituzione della repubblica italiana. Un classico giuridico*, Milano, Rizzoli, 2006, pp. 32 ss.

concentrazione delle stesse prima dell'imposizione, ma non per questo deve considerarsi irreversibile l'inclinazione della curva della progressività acquisita in un determinato frangente storico. Ciò significa che l'introduzione di un tributo ad aliquota proporzionale o l'abrogazione di un'imposta progressiva non pregiudicano di per sé la progressività dell'intero sistema.

Se si dovesse ritenere lecita e conforme a costituzione la sola variazione del grado di progressività che riduca ulteriormente la forbice delle disuguaglianze si finirebbe per reputare costituzionalmente compatibile la sola progressività in grado di appiattare del tutto il divario economico esistente tra i consociati, livellando i redditi e le ricchezze possedute.

Invero, la progressività deve essere valutata nell'ottica della ragionevolezza¹⁵⁵: il prelievo strutturato su base progressiva non può spingersi sino al punto di determinare una pressione fiscale percepita come eccessiva, sperequata e distorsiva, poiché comporterebbe inevitabili conseguenze negative sui soggetti passivi in termini di produzione di maggior reddito¹⁵⁶.

È stato, altresì, sostenuto che¹⁵⁷ la progressività, pur esprimendo l'aspirazione ad una democrazia sociale, non può perciò tradursi in un'imposizione illimitata, ma deve essere contenuta in limiti moderati. Preoccupazione della Costituzione deve essere la tutela di tutte le categorie economiche, attraverso l'adozione di soluzioni intermedie e temperate.

In questa prospettiva, la solidarietà giuridica, cui la progressività da evidenza in ambito impositivo, è uno strumento di protezione, non solo per chi è in possesso di ricchezze minime, ma anche per chi è in possesso di ricchezze elevate. Il prelievo fiscale, quindi, non può spingersi sino al punto di azzerare le "disuguaglianze legittime", appiattendo del

¹⁵⁵ Per F. FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin., 1952, I, pp. 317 ss, aliquote eccessivamente elevate "deteriorano in genere tutto il congegno dell'imposta".

¹⁵⁶ E. DE MITA, *I limiti costituzionali della tassazione*, in AA. VV., *La costituzione fiscale*. Atti del convegno tenutosi a Roma il 1° giugno 1994, in all. al Fisco, n. 26, 1994, p. 6433, secondo cui per ragionevolezza deve intendersi la "tassazione che non scoraggia la produzione di un maggior reddito, che non costringe a chiudere bottega, che non intacca la fonte produttiva".

¹⁵⁷ Così A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva ed imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in Rassegna tributaria, 2012, p. 1144.

tutto la forbice esistente ante-imposte tra chi più ha e chi meno ha, ma deve ridurre le situazioni originariamente diverse tra ricchi e poveri in misura modulare.

4. ESENZIONE DEI REDDITI MINIMI E ALIQUOTA UNICA: LA PROGRESSIVITÀ PER DEDUZIONE

La valutazione di compatibilità costituzionale dell'imposta ad aliquota unica va naturalmente fatta alla luce dell'art 53, comma 2, essendo ivi sancito il principio costituzionale che presiede ad ogni innovazione del nostro sistema tributario.

Occorre, dunque, domandarsi se l'introduzione di un'imposta ad aliquota unica, in luogo di una scala di aliquote graduate come quella oggi presente nell'Irpef, rientri o meno tra il novero delle alternative possibili, ovvero sia in grado di rispettare il vincolo di progressività sancito all'art. 53, comma 2.

Prima di scendere nell'esame della verifica costituzionale di un'imposta ad aliquota unica, occorre illustrare le modalità attraverso cui rendere progressivo un simile schema impositivo e il tipo di progressività realizzata.

La *flat-rate tax* sottende un'imposta ad aliquota costante applicata sul reddito delle persone fisiche. Come già osservato, le più accreditate formulazione teoriche e proposte di riforma in senso *flat*¹⁵⁸ contemplan accanto a un'aliquota unica e proporzionale una fascia esente da imposta, la c.d. *no tax area*, ed eventuali ulteriori detrazioni e deduzioni legate alla situazione socio economica del contribuente e del suo nucleo familiare.

Invero, non risulta indispensabile prevedere una fascia esente dal prelievo, posto che esistono modelli di imposizione piatta che non riconoscono alcuna deduzione alla base, realizzando uno schema di *flat-rate tax* "pura"¹⁵⁹.

Tuttavia, nel nostro ordinamento, vincolato al rispetto del principio di progressività, è indispensabile riconoscere una fascia esente da imposizione, posto che in mancanza il tributo risulterebbe rigidamente proporzionale e non supererebbe il vaglio di

¹⁵⁸ *Infra* capitolo 1 par. 3 e 4.

¹⁵⁹ La Georgia è l'unico Paese ad aver implementato un simile schema impositivo

costituzionalità di cui all'art. 53, comma 2 Cost¹⁶⁰.

La deduzione alla base è altresì necessaria a garantire il principio dell'esenzione del c.d. minimo vitale, ossia l'esclusione dal prelievo fiscale di quel *quantum* di ricchezza necessario a soddisfare le esigenze primarie e il sostentamento dell'individuo¹⁶¹. La ratio è, dunque, quella di tutelare i percettori di redditi di ammontare appena sufficiente alla sopravvivenza. In caso contrario si verrebbe ad una conclusione assurda, posto che lo Stato dovrebbe far fronte alle situazioni d'indigenza create da un prelievo gravante sui redditi minimi.

Un simile schema impositivo realizza una forma di progressività c.d. "per deduzione", ottenuta applicando un'aliquota proporzionale oltre una certa soglia, che garantisce un'esenzione trasversale non collegata alla tipologia di reddito posseduto¹⁶². La soglia esente rappresenta una cifra fissa che viene decurtata dalla base imponibile, poiché non manifesta un'effettiva capacità di contribuire alle pubbliche spese.

Se si vogliono evitare dubbi di compatibilità costituzionale con il principio di progressività sancito all'art. 53, comma 2, occorre che la deduzione personale venga riconosciuta a tutti i contribuenti, senza distinzioni in merito al tipo e all'entità dei redditi posseduti. Solo in tal modo, infatti, è possibile mantenere i tratti di progressività per i redditi di ammontare medio-alto¹⁶³.

Se la deduzione personale venisse garantita selettivamente, ovvero soltanto ai percettori di reddito al di sotto dell'ammontare stabilito per la *no tax* area, i possessori di reddito superiore al livello di spettanza sconterebbero un'aliquota media coincidente con quella unica, svanendo così per quest'ultimi qualsiasi effetto progressivo. La fascia esente, pertanto, si traduce, per i soggetti meno abbienti, in una area esentata dall'imposizione, mentre per i soggetti con reddito superiore alla soglia in un prelievo dall'andamento

¹⁶⁰ Come riconoscono R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 306; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 159.

¹⁶¹ L'esenzione del minimo vitale è stata oggetto di approfondimento nei precedenti paragrafi della presente trattazione (*Infra* cap. 2 par 2).

¹⁶² Lo riconosce anche A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, op. cit., p. 103, il quale avverte l'ipotesi di trasformare l'attuale Irpef in una *flat-rate tax*.

¹⁶³ Così D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito.*, cit., p. 42.

progressivo¹⁶⁴.

La progressività per deduzione è una progressività che opera “per sottrazione” e si ottiene, non incrementando le aliquote formali o marginali, bensì misurando gli incrementi dell’aliquota media sui diversi livelli di reddito. L’effetto progressivo è molto accentuato per i redditi di basso ammontare, nei quali la deduzione ha un’incidenza maggiore sulla base imponibile del contribuente. All’aumentare del reddito complessivo, però, la suddetta deduzione avrà un peso sempre meno rilevante, se non addirittura ininfluente.

Dunque, la flat tax riesce ad essere progressiva, in quanto la percentuale dell’aliquota varia in relazione all’aumentare del reddito imponibile, ma l’intensità del prelievo cresce con forza sempre minore fino ad un ammontare oltre il quale si ferma¹⁶⁵.

L’aliquota, però, non è l’unico elemento della struttura impositiva che assume rilevanza per la strutturazione di un sistema come progressivo. Anche le detrazioni e deduzioni possono giocare un ruolo determinante: le prime si concentrano sugli scaglioni inferiori di reddito e accrescono la progressività dell’imposta per i titolari di redditi più bassi; le seconde, invece, incidendo sulla base imponibile, sono fruibili soprattutto per le classi di reddito più elevate¹⁶⁶.

Le deduzioni e detrazioni possono, quindi, se correttamente calibrate, concorrere ad accrescere la progressività dell’imposta¹⁶⁷. Ciò avviene in particolare se la spettanza del beneficio si riduce in funzione del reddito del contribuente, cioè se tali sgravi fiscali vengono modulati mediante un andamento decrescente, come del resto avviene nell’attuale sistema Irpef¹⁶⁸.

La progressività per deduzione rappresenta una particolare forma di tassazione

¹⁶⁴ In tal senso R.E. HALL e A. RABUSHKA, *The Flat Tax*, op. cit., p. 26: “the poorest pay no income taxes at all; as income increases, a higher share of that income is paid in taxes, thus preserving the ability-to-pay principle; and all income is taxed at the same low marginal rate”.

¹⁶⁵ Come esaurientemente spiega A. GIOVANNINI, *La strada stretta della flat tax*, cit., pp. 2008 s.

¹⁶⁶ Sull’importanza delle detrazioni e deduzioni d’imposta L. CARPENTIERI, *L’illusione della progressività*, op. cit., p. 47.

¹⁶⁷ In tali termini S. TOSO, *Recenti riforme dell’imposta personale sul reddito: una prospettiva internazionale*, in Riv. dir. fin., 3, 1995, pp. 523 ss.

¹⁶⁸ Con la legge n. 296/2006 sono state previste in sostituzione delle vecchie deduzioni le detrazioni, previste dall’art 13 del Testo unico delle imposte sui redditi, “per assicurare la progressività dell’imposizione”.

che si chiama degressiva: attraverso l'adozione di un'aliquota fissa applicata su un certo ammontare di reddito su cui si vuole esercitare la massima pressione fiscale, l'incidenza percentuale del prelievo cresce in misura proporzionale sui redditi superiori e in misura decrescente su quelli inferiori, tramite l'applicazione di aliquote meno elevate combinate se del caso con un sistema di deduzione e detrazioni che consentono l'abbattimento dell'imponibile. La progressività degressiva rappresenta, quindi, un temperamento rispetto ad un effetto progressivo che procede all'infinito.

La progressività per "deduzione" è, quindi, un tipo di progressività concepita "dall'alto verso il basso": piuttosto che porre l'enfasi sulle aliquote progressive per aggravare la tassazione sui redditi più elevati, nella progressività per deduzione la regola è la proporzionalità, e abbattimenti ed esenzione vengono concepiti come sgravi d'imposta giustificabili in chiave sociale, come trattamenti di favore per i meno abbienti¹⁶⁹.

4.1. COMPATIBILITÀ COSTITUZIONALE DI UNA FLAT- RATE TAX

L'interrogativo cui occorre rispondere è il seguente: la progressività per deduzione costituisce una delle forme costituzionalmente ammissibili?

Parte della dottrina¹⁷⁰ non ha dubbi sul fatto che una *flat-rate tax* applicata sul reddito personale ed accompagnata da una fascia esente e da adeguate deduzioni e detrazioni d'imposta rientri nel novero delle alternative possibili, posto che il legislatore non è vincolato né all'utilizzo di una pluralità di aliquote crescenti, né in relazione all'intensità della progressione che deve caratterizzare il sistema complessivamente inteso.

Di diverso avviso è altra dottrina¹⁷¹ che considera l'esenzione del "minimo vitale"

¹⁶⁹ D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'irpef alla flat tax*, op. cit., p. 64.

¹⁷⁰ In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., p. 111; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 46; D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 55; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 354; M. LEO, *Perché introdurre una flat tax temperata e graduale*, *il Fisco*, op. cit., pp. 3507 ss.

¹⁷¹ In tal senso A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui <<limiti>> costituzionali dell'imposizione*, in Riv. dir. trib., 2013, pp. 1037 ss. Così anche G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 293, nota 255.

inidonea a realizzare in qualsiasi caso una forma di progressività nel prelievo, essendo per definizione quella parte di capacità economica esclusa dal presupposto d'imposta e dall'applicazione del tributo: la quota di ricchezza corrispondente al minimo vitale non manifesta alcuna capacità contributiva e non può, dunque, essere idonea a discriminare quantitativamente la posizione economica dei consociati.

In realtà, la tassazione connaturata nello schema impositivo della *flat-rate tax* è solo apparentemente proporzionale: la previsione della soglia esente è funzionale a realizzare un'imposta caratterizzata da un assetto a due aliquote: una pari a zero, in corrispondenza della fascia esente, e una maggiore di zero, su tutta l'eccedenza¹⁷². La progressività deve infatti essere valutata in relazione all'intero reddito del contribuente e non per la sola parte eccedente la quota esente.

L'effetto progressivo raggiunto da un'imposta ad aliquota unica così congegnata sembra, però, non essere esente da critiche, che fanno leva sulla lieve crescita dell'aliquota e quindi sull'intensità minima nella progressione realizzata.

È stato infatti sostenuto che la semplice esenzione delle ricchezze minime accompagnata da un'aliquota unica non possa di per sé soddisfare il principio di progressività. Se così fosse, infatti, la disposizione costituzionale di cui all'art. 53, comma secondo, diventerebbe superflua e ridondante, posto che la garanzia del minimo vitale già discende dal principio di capacità contributiva. Il principio di progressività, invece, è espressione di un criterio di giustizia della tassazione che impone un prelievo che si sviluppa mediante incrementi percentuali ulteriori a carico dei contribuenti più abbienti, rispetto a quelli meno ricchi. In altre parole, per rispettare il dettato costituzionale occorre che il prelievo sia in grado di incidere maggiormente sulla classe benestante: condizione questa irrealizzabile con un appiattimento della curva a livello dei redditi medi¹⁷³. Il problema attiene, quindi, alla gravosità della tassazione tra le diverse

¹⁷² Per A. HEATH, *Flat tax: Towards a British Model*, op. cit., p.80, "a flat tax combined with a personal allowance is still progressive: there are in effect two rates, including one at 0%". Così anche per M. KEEN, Y. KIM e R. VARSANO, *The <<Flat tax(es)>>: Principles and Evidence*, op. cit., p. 17.

¹⁷³ In tal senso F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p.118; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di <<progressività del sistema tributario>>*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, op. cit., pp. 159 ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 203 ss;

categorie socioeconomiche.

Nonostante l'idea di "sacrificio uguale", cui risulta ispirata l'opinione testé riportata, risulta essere superata per il suo carattere eccessivamente vago ed impreciso, l'idea che un contribuente percettore di reddito elevato sia in grado di conseguire arricchimenti tali da potersi permettere una decurtazione maggiore della propria ricchezza corrisponde ad idee talmente radicate nella società da essere state sufficienti ad ispirare la logica dell'imposizione progressiva¹⁷⁴.

Tuttavia, il richiamo alle teorie economiche del sacrificio non sembra d'ostacolo all'introduzione di una progressività c.d. per deduzione. È vero che quest'ultima ha la caratteristica di porre un tetto massimo al prelievo fiscale sui redditi di maggior ammontare, ma la progressività ha generalmente trovato applicazione attraverso imposte degressive¹⁷⁵. Anche nell'attuale imposta sul reddito ad aliquote crescenti l'incremento percentuale del prelievo si arresta raggiunta una determinata soglia stabilita dal legislatore¹⁷⁶, cosicché i possessori di ricchezze superiori a tale "tetto" sono soggetti, a prescindere dall'entità del reddito, ad un tasso marginale unico.

Vi sono, difatti, ragioni pratiche attinenti al profilo dell'efficienza dell'imposta, quali il disincentivo al lavoro e al guadagno, che inducono il legislatore a non incrementare l'aliquota marginale oltre un livello ritenuto eccessivo.

La teoria economica del sacrificio posta a fondamento della progressività viene inoltre richiamata dai sostenitori della *flat tax*¹⁷⁷ anche a giustificazione dell'esenzione del minimo vitale. Se i redditi che corrispondono a consumi via via meno urgenti si tassano in maniera più che proporzionale al crescere della ricchezza, poiché corrispondenti a bisogni pressoché superflui, all'opposto i redditi "minimi" devono essere esentati in *toto* in quanto necessari a soddisfare le esigenze primarie dell'individuo: il sacrificio di dover pagare l'imposta è insopportabile per redditi corrispondenti al minimo

¹⁷⁴ Sul punto si veda R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 311.

¹⁷⁵ A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953, p. 168

¹⁷⁶ Nell'Irpef il prelievo oltre i 75.000 euro diventa proporzionale.

¹⁷⁷ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., pp. 61 ss, per il quale l'esenzione del minimo d'esistenza viene ritenuta un corollario, oltre che della capacità contributiva, anche della progressività.

vitale, in quanto la sua utilità è massima per l'individuo.

Dunque, entrambi gli istituti della progressività e della tutela del minimo d'esistenza hanno un medesimo fondamento ideologico: ambedue incorporano l'idea di sacrificio, posto che in entrambi i casi la ricchezza viene tralasciata per le sue potenzialità di tramutarsi in consumi¹⁷⁸.

In conclusione, per i sostenitori della *flat tax* la contrapposizione tra questa e la progressività è mal posta, in quanto anche la prima può costituire una modalità di realizzazione della seconda.

Sul piano formale, inoltre, la *flat tax* può dirsi caratterizzata da una continuità nella progressione mancante in un'imposta ad aliquote crescenti, la quale determina una maggiore differenza fra i tassi d'imposta applicati ai diversi scaglioni di reddito sottostanti. Sotto questo profilo, la progressività per deduzione sembra addirittura preferibile, evitando forti incrementi dell'aliquota marginale su livelli di reddito contigui¹⁷⁹.

La differenza tra le due opzioni, imposta unica o ad aliquote crescenti, riguarda la sola scelta del grado di progressività. Come è stato osservato¹⁸⁰ “*ciò che rileva, nella discussione delle alternative, è il giudizio di valore associato alla scelta delle aliquote marginali, cioè il desiderio sociale che a redditi più elevati siano associate più elevate aliquote marginali e non solo medie*”. Tale esito, in effetti, lo si può conseguire solo attraverso aliquote crescenti e non mediante la *flat tax*.

La determinazione del grado di progressività, però, è frutto di precise scelte politiche. Dal dettato Costituzionale non possono farsi discendere per il Parlamento indicazioni giuridiche vincolanti in tal senso. L'ampio richiamo a plurimi “criteri” di progressività non viene ad essere vanificato dall'utilizzo di una progressività per deduzione, poiché l'art. 53, comma 2, della Costituzione nulla precisa in merito alla scala e alle dimensioni

¹⁷⁸ Sottolineano il collegamento tra minimo vitale e progressività F. MAFFEZZONI, *Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970, pp. 301 ss; F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. III, Milano, Giuffrè, 1999, p. 352.

¹⁷⁹ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio della progressività*, op. cit., p. 307.

¹⁸⁰ P. LIBERATI, *sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, fasc. 1, 2018, p. 30.

che la progressività del sistema tributario deve avere¹⁸¹.

Per i detrattori della flat tax il depotenziamento dell'imposta personale quale strumento di redistribuzione delle ricchezze è lo svantaggio più preoccupante legato ad un'ipotetica transazione a tale schema impositivo. Le criticità sono, dunque, legate al rispetto dell'uguaglianza sostanziale in senso verticale dei contribuenti. La progressività ottenuta con un'imposta ad aliquota unica viene ritenuta lieve, poiché la crescita dell'aliquota media tra un intervallo e l'altro di reddito (l'intervallo ovviamente è solo ideale) non cresce più che proporzionalmente, ma decresce rispetto all'intervallo precedente fino ad appiattirsi. Per rispettare il principio di progressività è invece necessario che l'aliquota media cresca in misura più che proporzionale rispetto all'aumentare della ricchezza.

Nonostante la progressività non possa da sola realizzare risultati redistributivi, è evidente che soggetti che si trovano in condizioni economiche comparativamente migliori devono essere chiamati per primi a concorrere alle pubbliche spese necessarie a rimuovere gli ostacoli di ordine politico, sociale ed economico previsti dall'art. 3, comma 2. Il peso della solidarietà non può, quindi, gravare sui titolari di redditi elevati allo stesso modo di chi percepisce un reddito medio. È per tale ragione che è stato recentemente sostenuto che¹⁸² *“l'imposizione progressiva produce un effetto che altre forme di tassazione, ad iniziare dalla flat tax, non possono produrre: l'effetto di togliere più che proporzionalmente a chi ha di più, per redistribuire a chi ha di meno.”* La diminuzione dell'aliquota massima, come si ipotizza nelle diverse proposte di riforma formulate negli ultimi anni in Italia, finirebbe in sostanza per avvantaggiare tutti, ma più che proporzionalmente le più alte classi reddituali.

Dunque, la questione costituzionale se analizzata con riferimento alla singola imposta ad aliquota unica non ha motivo di esistere, poiché la stessa riesce ad essere progressiva, non vanificando l'ampio richiamo a “criteri di progressività” di cui all'art. 53, comma 2 Cost. Il problema va, invece, esaminato con riferito alla progressività dell'intero sistema tributario, poiché la trasformazione dell'attuale Irpef in un'imposta ad

¹⁸¹ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., pp. 68 ss.

¹⁸² A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, cit., pp. 103 ss.

aliquota unica potrebbe aggravare le iniquità derivanti dagli altri tributi, specialmente quelli sui consumi.

Non può, però, ignorarsi, che una maggiore progressività e, dunque, un'imposta maggiormente redistributiva innalzando i parametri della *flat tax*, cioè la fascia esente e l'aliquota, in modo da riconoscere maggiori vantaggi ai soggetti meno abbienti. Inoltre, potrebbero essere realizzati ulteriori accorgimenti quali un andamento decrescente delle deduzioni e detrazioni e/o l'inserimento di un'imposta patrimoniale e di sussidi sganciati dall'imposta e attinenti al profilo della spesa.

Se si vuole evitare una dichiarazione di incostituzionalità occorre, pertanto calibrare attentamente tutte le possibili variabili in modo da evitare un semplice appiattimento della curva della progressività sulle classi di reddito medio-basse.

CAPITOLO III

INEFFICIENZE ED INGIUSTIZIE DELL'IRPEF: SPUNTI CRITICI DI RIFORMA DELL'IMPOSTA PERSONALE

SEZIONE 1

1. LA TASSAZIONE DEI REDDITI IN ITALIA: PREMESSA

Il sistema di tassazione sui redditi è frutto della riforma avvenuta con la legge delega n. 825 del 9 ottobre del 1971. Questa prevedeva l'istituzione di tre imposte sul reddito: due a carattere personale, l'Irpef, per le persone fisiche, e l'Irpeg, per le persone giuridiche; un'imposta a carattere reale sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche, l'Ilor.

Tale assetto normativo ha subito diverse modifiche nel corso degli anni a partire dal d. lgs del 1997 n. 446, attuativo della l. delega 1996 n. 662, è stata abrogata l'Ilor e contestualmente introdotta l'Irap, tributo destinato al finanziamento delle regioni e gravante sulle attività produttive autonomamente organizzate, con aliquota proporzionale base pari al 3, 90%. Del pari, il d. lgs 2003 n. 344, attuativo della l. delega 2003 n. 80, ha sostituito l'Irpeg con l'attuale Ires, prelievo che colpisce il reddito prodotto da società di capitali ed enti assimilati¹⁸³, anch'esso ad aliquota fissa e proporzionale che dal 2017 è pari al 24%.

Con la riforma del sistema tributario italiano degli anni '70 il legislatore si poneva come obiettivo principale la modernizzazione del sistema fiscale e il passaggio da una

¹⁸³ La nozione di soggetti passivi si rinviene nell'art. 73 del d.p.r 22 dicembre 1986, n. 917 (d'ora in avanti Tuir), il quale costituisce la base normativa delle imposte sui redditi.

tassazione prevalentemente reale in prevalentemente personale¹⁸⁴, in modo da rendere l'ordinamento tributario più aderente a quello più vicini Paesi europei. Difatti, nel XX secolo si è assistito alla creazione di sistemi fiscali incentrati su forme di prelievo personale e progressivo, che gravano sul reddito complessivo delle persone fisiche, la cosiddetta *comprehensive income tax*, affermata come simbolo di una funzione redistributrice delle ricchezze in sostituzione della proporzionalità ottocentesca.

In un sistema caratterizzato da molteplici tributi ad aliquota fissa, l'introduzione del tributo personale era, nell'intento originario del legislatore¹⁸⁵, altresì finalizzato a dare effettiva attuazione al principio di capacità contributiva e di progressività nel riparto dei carichi pubblici, in osservanza all'art. 53 della Costituzione.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche costituisce ancora oggi il tributo di maggior importanza nell'ordinamento italiano, sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo, trattandosi dell'imposta che concorre a incrementare maggiormente il gettito erariale. La natura progressiva, unita alla citata rilevanza sotto il profilo quantitativo dell'imposta, fa sì che essa rappresenti il principale strumento di attuazione della politica fiscale e, specialmente, dei programmi di redistribuzione del reddito nazionale, conferendo carattere progressivo al sistema complessivamente considerato, secondo quanto disposto dal dettato costituzionale di cui all'art. 53, comma 2¹⁸⁶.

2. L'IRPEF: PRESUPPOSTO D'IMPOSTA, SOGGETTI PASSIVI E DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Il fondamentale presupposto dell'Irpef è individuato dall'art. 1 del Tuir nel "*possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*".

Non potendosi individuare con estrema certezza una nozione unitaria di reddito ai fini tributari, per inquadrare correttamente la definizione del presupposto Irpef fondamentale

¹⁸⁴ Prima dell'istituzione dell'Irpef il tributo a carattere progressivo era l'imposta complementare sul reddito globale del 1923. Tuttavia, l'impatto del tributo era fortemente limitato e il sistema nel suo complesso risultava avere carattere fortemente regressivo.

¹⁸⁵ La commissione di studio per la riforma del sistema fiscale venne istituita nel 1963 e fu presieduta da Cosciani.

¹⁸⁶ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, op. cit., p. 538.

rilevanza assumono le categorie reddituali individuate dal legislatore tributario, ovvero: redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi. La base imponibile è, quindi, costituita dalla somma algebrica dei redditi rientranti nelle singole categorie, determinati ciascuno secondo le specifiche regole previste dal legislatore.

I soggetti passivi Irpef, ai sensi degli artt. 2 e 5 del Tuir, sono le persone fisiche, residenti e non nel territorio dello Stato, e i soci (residenti e non) di società di persone residenti. Emerge, quindi, con evidenza come la nozione di residenza fiscale sia elemento distintivo per i soggetti passivi dell'imposta, poiché da tale concetto discende una differente regola di determinazione della base imponibile stabilita dall'art. 3 Tuir.

Per i soggetti residenti¹⁸⁷ vale il c.d. *world-wide taxation principle*, ossia il principio di tassazione del reddito mondiale, indi per cui sono assoggettati ad imposta in Italia tutti i redditi ovunque conseguiti. Contrariamente, per i soggetti non residenti vale il c.d. *source taxation principle*, per cui sono tassati in Italia i soli redditi ivi prodotti, secondo i criteri di collegamento stabiliti dall'art 23 Tuir. Sussiste dunque un criterio di collegamento di tipo personale per i soggetti residenti e di tipo reale per i non residenti.

Per quanto concerne il processo di determinazione del tributo, esso consta di diverse fasi concatenate e susseguenti, cui corrispondono differenti adempimenti del contribuente che possono così schematizzarsi:

- in un primo momento occorre che il contribuente determini in via analitica il reddito complessivo, derivante dalla somma dei vari redditi calcolati secondo le specifiche regole previste per ogni categoria reddituale e relativi a ciascun periodo d'imposta. Tuttavia, sono esclusi dalla base imponibile¹⁸⁸: a) gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento cessazione o scioglimento degli effetti civili del matrimonio; b) gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti

¹⁸⁷ Ai sensi dell'art 2, comma 2, del Tuir si considerano residenti ai fini fiscali le sole persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, soddisfano uno dei seguenti criteri alternativi: sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente ovvero hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato.

¹⁸⁸ Ai sensi dell'art. 3, comma 3 Tuir.

per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge; c) i redditi esenti da imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titola d'imposta o ad imposta sostitutiva, i quali saranno ampio oggetto d'indagine nel proseguo di questa trattazione; d) infine, non partecipano alla formazione del reddito complessivo i redditi soggetti a tassazione separata ai sensi dell'art 17 Tuir¹⁸⁹.

- Determinato il reddito complessivo si calcola il reddito imponibile mediante lo scomputo degli oneri deducibili¹⁹⁰. Quest'ultimi, insieme alle detrazioni d'imposta, sono i meccanismi che conferiscono all'Irpef la caratteristica di prelievo avente natura personale, permettendo di tener conto della situazione personale e familiare del soggetto passivo.
- Al reddito imponibile si applica lo schema di aliquote graduate previsto dall'art. 11 del Tuir, addivenendo all'imposta lorda. Nel dettaglio, la progressività dell'imposta è soddisfatta dalla presenza di aliquote crescenti in modo più che proporzionale, applicate a sottostanti scaglioni di reddito. Attualmente la normativa prevede 5 differenti aliquote: a) da 0 a 15.000 euro, 23%; b) da 15.001 a 28.000 euro, 27%; c) da 28.001 a 55.000 euro, 38%; d) da 55.001 a 75.000 euro, 41%; e) oltre i 75.000, 43% che rappresenta il limite massimo oltre il quale il prelievo assume un andamento proporzionale.
- Il successivo passaggio implica la sottrazione dall'imposta lorda delle detrazioni d'imposta, distinguibili in: a) detrazioni di carattere soggettivo, ossia legate alla situazione personale o familiare del contribuente, quali le detrazioni per carichi di famiglia¹⁹¹; b) detrazioni di carattere oggettivo, accordate alle sola percezione di talune tipologie reddituali indicate dalla normativa; c) detrazioni per spese di varia

¹⁸⁹ I redditi soggetti a tassazione separata costituiscono un'ampia ed eterogenea categoria di redditi. Essi ricevono un distinto trattamento fiscale in considerazione del fatto che si sono formati lungo un orizzonte temporale più esteso rispetto al singolo periodo d'imposta in cui vengono conseguiti.

¹⁹⁰ Gli oneri deducibili, a norma dell'art. 10 Tuir, ricomprendono una categoria di spese assolutamente eterogenea. Tra le principali tipologie rientrano spese mediche e di assistenza specifica, ricondotte alla tutela assicurata a livello costituzionale del c.d. "minimo vitale". Ancora, gli assegni corrisposti al coniuge, i contributi previdenziali ed assistenziali versati in ossequio alle disposizioni di legge.

¹⁹¹ Esse sono previste dall'art. 12 del Tuir e sono dovute a favore dei contribuenti che provvedono al mantenimento di altri familiari in possesso di un reddito di modesta entità (non superiori a 2840, 51 euro o 4.000 euro per i figli di età inferiore ai 24 anni).

natura, riconosciute nella misura del 19%, tra cui figurano a titolo esemplificativo gli interessi passivi derivanti dai mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale, le spese funebri, le spese di istruzione e altre ancora.

- Ultima fase prevede lo scomputo dall'imposta netta valore dei crediti d'imposta, delle ritenute alla fonte subite a titolo di acconto e degli acconti d'imposta precedentemente versati. In tal modo si perviene all'imposta effettivamente dovuta dal contribuente all'erario o, nel caso risulti un debito, ad un credito d'imposta eventualmente rimborsabile.

3. LA CRISI DELL'IMPOSTA PERSONALE SUL REDDITO: I PRINCIPALI FATTORI

Come precedentemente osservato, l'obiettivo principale perseguito attraverso l'introduzione dell'Irpef era quello di dare attuazione ai principi costituzionali sanciti dall'art. 53. La riconduzione nello schema delle aliquote graduate del reddito complessivo dei contribuenti persone fisiche avrebbe, difatti, assicurato un'eguaglianza di trattamento tributario tra le diverse categorie reddituali¹⁹². Tuttavia, l'imposta progressiva non è riuscita a raggiungere gli obiettivi per la quale era stata concepita.

Ad oggi, è diffusa la convinzione che l'Irpef sia un tributo in profonda crisi, dovuta alle notevoli deviazioni dal modello teorico di riferimento di *comprehensive-income tax* che di fatto non permettono un'applicazione generalizzata dell'imposta personale. Le scelte legislative di meccanismi impositivi ad aliquote differenziate per determinate categorie e cespiti reddituali hanno concorso a determinare un prelievo poco in linea con i precetti costituzionali, inidoneo a realizzare un'equa ripartizione del prelievo tributario.

In realtà il tributo personale è stato posto al centro di un intenso dibattito dottrinale¹⁹³ già dalla riforma tributaria degli anni '70. Fin da subito emerse il vizio

¹⁹² Così F. RASI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di L. SALVINI, Torino, Giappichelli, 2019, p. 179.

¹⁹³ Come rivelato da V. VISCO, *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva del reddito*, a cura di E. GERELLI e M. VITALE, Milano, Angeli, 1984, pp. 153; C.

ideologico di una progressività eccessiva per i contribuenti della *middle-class*¹⁹⁴. In tal senso ha contribuito un notevole aumento dell'inflazione avvenuta verso la fine degli anni '70, inizi anni '80, la quale, implicando una crescita nominalistica dei redditi per il solo fattore monetario, ha innalzato automaticamente il grado di progressività dell'imposta, con conseguente assoggettamento dei redditi delle classi medie alle più elevate aliquote marginali¹⁹⁵.

La crescita della progressività e della pressione fiscale, a sua volta, ha comportato un prelievo fiscale percepito come eccessivo, al punto da legittimare il venir meno del dovere etico di pagamento dei tributi e la rottura del patto di solidarietà tra consociati su cui si fonda l'imposizione¹⁹⁶. Ciò ha scatenato quella che è stata efficacemente definita "trappola della progressività"¹⁹⁷: l'aumento della spesa pubblica, dovuta alle crescenti funzioni di erogazione svolte dallo Stato del benessere¹⁹⁸, ha comportato un'inevitabile crescita della pressione fiscale, ma quest'ultima, a sua volta, ha fatto venir meno il consenso all'imposizione; conseguentemente, la riduzione della base imponibile ha spinto il fisco ad innalzare ulteriormente la pressione sulle aree residue della stessa, per assicurare un gettito equivalente¹⁹⁹.

Altro aspetto di grande importanza è legato alla perdita di sovranità tributaria da parte degli Stati, conseguenza immediata degli effetti della globalizzazione e dell'apertura dei mercati alla concorrenza internazionale. Si realizzata una dissociazione tra Stato ed imposizione, poiché non è più lo Stato a scegliere come tassare la ricchezza, ma è quest'ultima a decidere come essere tassata²⁰⁰. Sfumando i confini fiscali tra gli Stati

COSCIANI, *I principi informativi della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in AA. VV., *La crisi dell'imposta personale progressiva sul reddito*, cit., pp. 40 ss.

¹⁹⁴ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 293.

¹⁹⁵ In tal modo F. GALLO, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in Riv. dir. Fin., 4, 2013, p. 321.

¹⁹⁶ Così L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., 61.

¹⁹⁷ G. TREMONTI, *Strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. GERELLI e M. VITALE, Milano, Angeli, 1984, p. 242.

¹⁹⁸ In tali termini si esprime S. CASSESE, *La nuova costituzione economica*, Urbino, Editori Laterza, 2012, p. 296, per il quale le principali tappe dell'incremento della spesa pubblica sono state l'istituzione della scuola media dell'obbligo avvenuta nel 1962, l'introduzione della pensione sociale nel '74 e l'introduzione del servizio sanitario nazionale nel 1978.

¹⁹⁹ In tal senso G. TREMONTI, *La crisi dell'imposizione personale e progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in Riv. dir. fin., 1984, I, p. 92.

²⁰⁰ In questo senso G. TREMONTI, *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezza senza nazione*, a cura di F. GALGANO, S. CASSESE, G. TREMONTI, Bologna, Il Mulino, 1993, p. 60.

non vi è più corrispondenza tra la figura del contribuente e del soggetto beneficiario della spesa pubblica: per i contribuenti è divenuto possibile pagare le tasse in Paesi in cui il regime fiscale è più favorevole, attraverso un'opportuna localizzazione degli investimenti e delle attività produttive, nonostante si continui a beneficiare della spesa sociale nel Paese di origine. Ciò comporta un duplice pregiudizio a discapito dello Stato che oltre a subire la sottrazione di quote ingenti di base imponibile, vede assorbito il proprio livello di *welfare*²⁰¹.

La volontà di attrarre potenziali investitori e il rischio di delocalizzazione dei cespiti degenera, quindi, in fenomeni di “*race to the top*” tra gli ordinamenti²⁰², ovvero di corsa al ribasso nella tassazione dei redditi d'impresa, così da sottrarre ai governi di ogni parte del mondo risorse necessarie al finanziamento della spesa pubblica. Sul piano fiscale ciò comporta fenomeni di *profit shifting* delle grandi imprese operanti in ambito internazionale, soprattutto della c.d. *digital economy*, che riescono a spostare i profitti prodotti in Paesi in cui la tassazione è più contenuta e localizzare i costi in quelli a tassazione più gravosa. Esse dispongono, infatti, di strumenti tecnici sempre più sofisticati di pianificazione fiscale attraverso i quali spostano le proprie basi imponibili nei paesi che offrono le migliori condizioni di convenienza fiscale²⁰³.

Cartina di tornasole di questa nuova sovranità dei mercati è stata la continua riduzione dell'area della progressività dell'imposta personale: lo Stato tenta di frenare la “fuga” di capitali nazionali, cercando nel contempo di attrarne quelli esteri²⁰⁴. La prospettiva di perdita della sovranità tributaria su ingenti quote di base imponibile spinge lo Stato ad abbassare le aliquote sulla parte mobile della materia imponibile soprattutto sui redditi di natura finanziaria²⁰⁵. L'imponibile ricollegato ai fattori meno mobili, il lavoro, i consumi, le rendite mobiliare, che non possono avere mobilità internazionale non riescono inevitabilmente a sfuggire alla progressività dell'imposta personale e finiscono per

²⁰¹ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 64.

²⁰² Sul punto B. RAGANELLI, *Architettura finanziaria e corti europee*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018, p. 37.

²⁰³ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 110, nota 12.

²⁰⁴ F. GALLO, *Disuguaglianze giustizia redistributiva e progressività*, In *Rassegna tributaria*, 2, 2012, pp. 287 ss; vedasi anche F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 108, nota 9.

²⁰⁵ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 108, nota 9.

sopportare il prelievo maggiormente gravoso necessario a finanziare l'ingente spesa pubblica²⁰⁶.

La crisi dell'imposta personale progressiva è rappresentata, dunque, dal rinnovato affermarsi, in maniera sempre crescente nel corso degli anni, di imposizioni alla fonte, regimi sostitutivi, cedolari secche e zone di esenzione dal presupposto d'imposta.

Le caratteristiche di generalità e universalità della base imponibile Irpef sono state, infatti, compromesse da scelte legislative che hanno esentato totalmente o parzialmente determinati cespiti reddituali dalla tassazione progressiva dell'imposta personale. È stata, difatti, disposta l'avulsione dal reddito complessivo dei redditi finanziari, in virtù della cennata maggiore esposizione alla concorrenza fiscale degli altri paesi; del pari, i redditi di locazione, appartenenti alla categoria dei redditi fondiari, sono fuoriusciti dal perimetro di applicazione Irpef, per le difficoltà di accertamento connesse a tali cespiti; i redditi delle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni, riconducibili alle categorie di lavoro autonomo e d'impresa, possono, a determinate condizioni, fruire di forme di determinazione forfettaria dell'imponibile, il c.d. regime forfettario.

Risulta allora interessante esaminare in quali termini si sia verificata questa erosione del perimetro di applicazione dell'Irpef che, comportando vistose deviazioni del tributo personale dal modello teorico di riferimento di *comprehensive income tax*, porta con sé rilevanti implicazioni sul piano dei principi costituzionali.

²⁰⁶ In questo senso L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 64.

SEZIONE 2

1. Le imposte sostitutive del sistema italiano: le ragioni di interesse

Per regimi fiscali sostitutivi devono intendersi quei meccanismi impositivi speciali cui sono soggetti determinati redditi o categorie reddituali in alternativa all'imposta che, in mancanza del regime sostitutivo, sarebbe altrimenti applicabile in via generale²⁰⁷.

L'art. 3, comma 3, lett a) del Tuir, stabilendo i criteri necessari per addivenire alla determinazione della base imponibile Irpef, prevede espressamente l'esclusione dei redditi esenti, soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e dei redditi tassati in via sostitutiva. Nell'ampia categoria dei redditi esclusi sono dunque riconducibili quei proventi che, pur rispettando il presupposto impositivo dell'imposta personale sul reddito, ossia il possesso di redditi entranti nelle categorie indicate dal legislatore all'art 6 del Tuir, vengono estromessi dalle normali regole di determinazione della base imponibile e sono conseguentemente tassati secondo moduli impositivi ad aliquota proporzionale inferiore rispetto alle più elevate aliquote progressive Irpef.

L'effetto sostitutivo produce quindi significative conseguenze sul piano della corretta determinazione della base imponibile dell'imposta e sulla misura del giusto tributo dovuto, ossia del tributo che dovrebbe essere applicato sulla capacità contributiva rappresentata dal presupposto impositivo. In altre parole, la fuoriuscita di determinati componenti che dovrebbero comporre il reddito onnicomprensivo *“non si limita a ridurre in misura corrispondente l'onere fiscale sul reddito che si vuole agevolare o che comunque sfugge, totalmente o in parte, al principio del cumulo, ma si trasforma, altresì, in uno sgravio indebito anche per gli altri redditi soggetti al regime normale”*²⁰⁸.

La ragione che spinge ad indagare la natura dei prelievi sostitutivi speciali attiene, pertanto, ai delicati problemi di compatibilità costituzionale che gli stessi sollevano, con particolare riferimento al principio di capacità contributiva e progressività. Anticipando

²⁰⁷ Così F. GALLO, *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, I, 238.

²⁰⁸ Sul punto C. COSCIANI, *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Riv. dir. fin., I, 1975, p. 3.

in parte le conclusioni che seguiranno la rassegna delle principali fattispecie che subito segue, si può inizialmente notare come la sottrazione di cospicui componenti reddituali dalla base imponibile Irpef, tassati ad aliquote eterogenee tra loro, comporti differenti trattamenti fiscali tra soggetti e tipologie reddituali. La progressività del prelievo personale finisce per polarizzarsi su alcune specifiche categorie di contribuenti, creando un evidente distorsione tra le stesse a discapito dell'equità fiscale del sistema.

2. LA TASSAZIONE DEGLI INTERESSI E DEI FRUTTI DEL RISPARMIO

Il sistema italiano di tassazione del reddito individuale risulta essere solo apparentemente improntato alla progressività.

Nonostante la formula legislativa dell'art. 3 Tuir induca a ritenere che l'imposta personale sia applicata sul reddito complessivo dei contribuenti persone fisiche, la realtà ci fa ben capire come le categorie reddituali non ricevono tutte lo stesso trattamento tributario e come numerosi componenti reddituali siano tassati secondo moduli impositivi ad aliquota piatta.

Il caso emblematico è rappresentato dai redditi di natura finanziaria. Tale nozione ricomprende al suo interno sia i redditi di capitale, quando aventi ad oggetto interessi e altri frutti periodici derivanti dall'impiego di capitale, che talune fattispecie di redditi diversi, rappresentati da plusvalenze e altri proventi positivi realizzati mediante cessione onerosa del titolo.

Nell'ambito dell'ampia categoria dei redditi di capitale, il ricorso a forme d'imposizione sostitutive viene molto spesso effettuata mediante il coinvolgimento di soggetti terzi, quali ad esempio banche o intermediari finanziari, che assumono la qualifica di sostituti d'imposta, in virtù della loro particolare vicinanza alla fonte del reddito.

Le aliquote attualmente esistenti sono frutto di numerosi interventi di riordino susseguitisi nel corso degli ultimi anni. Il legislatore è intervenuto mediante il d.l. 13 agosto 2011 n. 138, modificando il precedente regime normativo in cui la tassazione degli interessi prevedeva, in base ad una serie di criteri volti ad attuare il principio costituzionale del

risparmio, due differenti aliquote del 12,5% e del 27% a seconda che gli strumenti utilizzati rispondessero o meno a finalità agevolative. Tale assetto è stato quindi revisionato attraverso l'introduzione di un regime unificato ad aliquota unica del 20%, il quale, però, non era assoluto ma constava di numerose deroghe²⁰⁹ le quali hanno fatto sorgere in dottrina²¹⁰ diversi dubbi di compatibilità costituzionale, soprattutto in relazione al principio d'eguaglianza di cui all'art. 3 e di capacità contributiva dell'art. 53 Cost., e al principio costituzionale di tutela del risparmio di cui all'art. 47. Al provvedimento del 2011 è seguito un ulteriore intervento ad opera del d.l. n. 66 del 2014 a seguito del quale le aliquote dei redditi di capitale e diversi sono state elevate al 26%.

Ad oggi il meccanismo sostitutivo lo si ritrova per gli interessi maturati su obbligazioni e altri titoli simili che se emessi da c.d. grandi emittenti, quali banche, società quotate, enti pubblici trasformati in società per azioni. In particolare, il d.lgs. 239/1996 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi pari al 26%²¹¹.

Inoltre, l'aliquota viene ulteriormente ridotta al 12,5 %, per ragioni di interesse pubblico e incentivanti verso determinate forme di risparmio, sugli interessi riconosciuti sui titoli di Stato e su altre obbligazioni pubbliche, al pari degli interessi su obbligazioni emessa dagli Stati inclusi nella c.d. *white list* e da loro enti territoriali²¹².

Le giustificazioni delle suddette forme di tassazione sostitutive trovano fondamento nella volontà legislativa di promuovere lo sviluppo dei mercati finanziari in un'ottica di concorrenza e competizione tra Stati legata alla estrema mobilità e ai rischi di delocalizzazione dei redditi di natura finanziaria; nella volontà di riequilibrare una tassazione che non tiene conto degli effetti dell'inflazione monetaria; nell'enorme facilità operativa della tassazione cedolare, per effetto della quale non incombe nessun

²⁰⁹ Le deroghe al regime unificato si rinvencono nell'art. 2, comma 7, del d.l. 2011 n. 138. Tra queste rientrano, a titolo esemplificativo, i titoli pubblici italiani ed equiparati, le obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella c.d. *white list*, i titoli di risparmio per l'economia meridionale, i piani di risparmio a lungo termine e altri ancora.

²¹⁰ F. RASI, *Unificazione delle aliquote sulle rendite finanziarie o rinuncia del legislatore a politiche redistributive?*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2013, p. 218 ss., per la mancata totale unificazione delle aliquote non trovava adeguata giustificazione costituzionale nel principio di capacità contributiva e nel principio di tutela del risparmio, né nel principio di eguaglianza.

²¹¹ La ritenuta, precedentemente pari al 20%, è stata innalzata dal decreto-legge n.66/2014 convertito con la legge 89/2014.

²¹² D.L. 66/2014 art. 3 comma 1 e 2. Del pari usufruiscono della medesima aliquota gli interessi delle obbligazioni di progetto (*project bond*).

adempimento dichiarativo per interessi o plusvalenze di esiguo ammontare su milioni di piccoli risparmiatori²¹³. Difatti, l'applicazione dell'imposta sostitutiva da parte degli intermediari contribuisce a semplificare il rapporto tra Erario e contribuenti, posto che l'Amministrazione finanziaria interloquisce esclusivamente con i sostituti d'imposta, i quali garantiscono, al contempo, il corretto versamento delle ritenute effettuate e l'eliminazione del rischio di evasione²¹⁴.

Tuttavia, può constatarsi come il regime di tassazione degli interessi e degli altri proventi del risparmio, comportando l'estromissione dal campo di applicazione della progressività dell'imposta personale dei suddetti proventi, crei evidenti problemi di equità sul piano orizzontale e verticale. Il regime sostitutivo dei frutti del risparmio, e dei redditi finanziari in generale, infatti, non diversifica il trattamento tributario tra piccoli, medi e grandi investitori, ponendoli tutti sullo stesso piano a prescindere dall'ammontare di reddito percepito da ciascuno di essi²¹⁵.

2.1 L'EVOLUZIONE DELLA TASSAZIONE DEI DIVIDENDI E DELLE PLUSVALENZE

L'emancipazione dal reddito complessivo attraverso il contestuale affermarsi della ritenuta alla fonte a titolo definitivo, ha interessato nell'ambito dei redditi di natura finanziaria anche i dividendi²¹⁶, comportando un ulteriore momento di erosione della progressività dell'Irpef. Prima di scendere nell'analisi dei meccanismi di tassazione di tali componenti reddituali occorre effettuare alcune premesse.

Com'è noto, in tutti gli ordinamenti fiscali è presente un tributo gravante sul risultato economico delle società e degli enti collettivi ad esse equiparati che si affianca all'imposta sul reddito delle persone fisiche. Il riconoscimento di un'autonoma capacità contributiva e soggettività passiva di tali enti, unita all'esigenza di esercitare il prelievo fiscale sugli

²¹³ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 77.

²¹⁴ R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, Castelvechi Editore, 2017,

²¹⁵ F. REVIGLIO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV. *È fallita la riforma tributaria?*, a cura di E. GERELLI e M. VITALE, Milano, Angeli, 1979, p. 56.

²¹⁶ Per un'ampia disamina A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, in Riv. Dir. tri., 2018, pp. 444 ss.

utili prodotti e non ancora distribuiti in capo ai soci, hanno deposto a favore dell'introduzione di un simile prelievo. In Italia l'Ires rappresenta il tributo gravante sui redditi d'impresa prodotti in forma societaria, con aliquota proporzionale attualmente pari al 24%.

La tassazione in capo all'ente societario del risultato economico conseguito nel periodo d'imposta di riferimento non esaurisce il prelievo fiscale sugli utili, essendo tali profitti destinati a confluire nel reddito dei soci o partecipanti a seguito della delibera di distribuzione dello stesso ente partecipato. Si pone, dunque, l'esigenza di prevedere meccanismi di raccordo tra l'imposta societaria e il prelievo personale, così da risolvere fenomeni di doppia imposizione economica, cioè di duplice tassazione di una stessa ricchezza in capo a due differenti soggetti, la società e il socio/soci percettore del dividendo²¹⁷.

Prima della riforma avvenuta con il d.lgs. n.344 del 2003, attuativo della l. delega n.80 del 2003 il metodo di integrazione utilizzato dal legislatore nel previgente sistema Irpeg consisteva nel credito d'imposta²¹⁸. Nello specifico, i dividendi percepiti concorrevano alla formazione del reddito dei soggetti percettori nel loro ammontare lordo, cioè sommati dell'imposta già assolta dalla società su di essi. Sul reddito così determinato si procedeva al calcolo dell'imposta lorda, applicando le aliquote proporzionali o progressive, a seconda della natura giuridica o fisica del socio percettore. Successivamente veniva detratta una somma pari all'imposta già assolta dall'ente partecipato, con eventuale diritto al rimborso dell'eccedenza. Dunque, il tributo societario rappresentava una sorta di "acconto" rispetto alla successiva e definitiva imposta dovuta dal socio all'atto di percezione del dividendo.

Così strutturato, il meccanismo del credito d'imposta riusciva nell'intento di eliminare la doppia tassazione economica sugli utili distribuiti. Esso aveva, altresì, la funzione di garantire la piena trasparenza fiscale della società rispetto ai suoi partecipanti,

²¹⁷ In realtà, la plurima tassazione economica non è incompatibile con il sistema giuridico, ma è esclusivamente dettata da ragioni di politica legislativa. In altri termini, il legislatore non è obbligato ad evitare la doppia imposizione in dipendenza di uno stesso presupposto, essendo perfettamente legittimi fenomeni di parziale doppia tassazione di uno stesso cespite. Sul punto F. RASI, *Il sistema di tassazione nelle imposte sul reddito*, in AA. VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, op. cit., p. 38.

²¹⁸ Esso è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, della legge n. 904 del 18 dicembre 1977.

attraverso la mancata previsione di un'imposta compensativa per gli utili societari distribuiti e provenienti da redditi che non avessero scontato l'Irpef in quanto esenti, esclusi o in applicazione di agevolazioni tributarie²¹⁹. “*L'applicazione di tale imposta comporta, infatti, in contrasto con il principio di trasparenza, che il beneficio fiscale accordato alla società non si trasferisca ai soci*”²²⁰. La mancata previsione dell'imposta compensativa, difatti, era finalizzata a trasferire ai soci il beneficio che il legislatore riteneva di accordare ai quei redditi che avessero fruito di agevolazioni tributarie²²¹.

Il metodo “puro” del credito d'imposta, che attribuisce automaticamente al socio un credito corrispondente all'imposta applicabile in capo alla società senza verificare se tale imposta sia stata effettivamente applicata e versata, è destinato ad essere oggetto di riconsiderazione legislativa nel giro di pochi anni²²². Le criticità legate all'espansione dei redditi esenti in capo alla società e le esigenze di gettito determinano l'istituzione della c.d. “maggiorazione di conguaglio”, con la legge 25 novembre 1983, n. 649, un prelievo compensativo²²³ in capo alla società al momento di distribuzione dei dividendi, il cui obiettivo è quello di evitare che le agevolazioni fruite dalla società possano attribuire al socio un diritto al rimborso per imposte mai pagate dalla società partecipata stessa²²⁴. La maggiorazione del conguaglio è, dunque, funzionale ad assicurare che il credito d'imposta riconosciuto ai soci trovi copertura in un pari ammontare di imposta assolta dalla società²²⁵.

Tuttavia, anche la maggiorazione presenta risvolti problematici: tale maggiorazione rischia di assoggettare ad imposta redditi esenti che la legge intende invece sottrarre, senza contare che per i soci non residenti, i quali non possono beneficiare del credito d'imposta, il prelievo maggiorativo risulta privo della sua *ratio*.

Con il decreto legislativo n. 467 del 1997 viene, pertanto, abrogata la

²¹⁹ L. CARPENTIERI, S.M. CECCACCI, *Dall'abrogazione della maggiorazione di conguaglio al nuovo credito d'imposta sugli utili di partecipazione*, in Riv. dir. trib., 1999, I, p. 314.

²²⁰ Così Assonime, circolare n. 30 del 1978, p. 28.

²²¹ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 78.

²²² In tal senso L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 79.

²²³ Così R. GALLI, *Conguaglio di Irpeg e credito d'imposta*, in Dir. prat. trib., 1984, I, p. 434.

²²⁴ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 80.

²²⁵ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., p. 448.

maggiorazione del conguaglio e si perviene alla distinzione tra credito d'imposta "ordinario" e "virtuale". Il primo è riconosciuto al socio a fronte delle imposte effettivamente assolte dalla società partecipata; il credito d'imposta virtuale, viceversa, è riferito a quei dividendi che pur scaturendo da utili non tassati, devono essere considerati non imponibili in capo al socio, onde non vanificare l'esenzione o esclusione già attribuita alla società²²⁶. Alla società si richiede, pertanto, di distinguere separatamente, nei c.d. canestri, da un lato le imposte effettivamente assolte che daranno luogo ad un credito pieno e utilizzabile senza limitazioni, e dall'altro le imposte "figurative", riferite a redditi che non hanno scontato alcuna imposizione e che dunque consentono il riconoscimento del credito in presenza di una norma specifica che lo preveda²²⁷.

Il credito d'imposta però continua a presentare problematiche strutturali destinate ad accentuarsi con la globalizzazione e integrazione dei mercati: ragioni di gettito spingevano il legislatore a riconoscere il credito d'imposta nei confronti dei soli dividendi distribuiti da imprese residenti e non per quelli di fonte estera. In quest'ultimo caso, infatti, la sua applicazione avrebbe costretto lo Stato a riconoscere un credito per imposte versate all'estero e, dunque, mai incassate.

La discriminazione nei confronti dei dividendi di fonte estera si sarebbe potuta tradurre in un ostacolo alla libertà di movimento di capitali e al generale funzionamento del mercato unico europeo. L'esigenza di trovare un meccanismo idoneo ad operare indifferentemente per i dividendi di fonte nazionale ed estera sfocia, con la cennata riforma del sistema di tassazione delle società di capitali ed enti equiparati, nell'abrogazione del sistema del credito d'imposta e nell'introduzione del metodo dell'esenzione. Esso risulta sicuramente più adatto ad un contesto aperto agli scambi e agli investimenti internazionali, poiché consiste nell'esclusione, parziale o totale, del dividendo alla formazione del reddito complessivo del soggetto percettore. Il baricentro del prelievo sul reddito prodotto dalle società si sposta, dunque, sull'ente collettivo, divenendo irrilevanti, ai fini impositivi, le successive vicende distributive dell'utile

²²⁶ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., p. 450.

²²⁷ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., p. 450.

societario.

Con il passaggio dal credito d'imposta all'esenzione si perviene ad una nuova discriminazione questa volta tra soggetti residenti, a seconda della natura giuridica del soggetto percettore²²⁸. L'esclusione totale dei dividendi, infatti, opera soltanto nei confronti dei soci Ires²²⁹, realizzando appieno il principio di tassazione dell'utile al solo momento di produzione in capo alla società partecipata. Ciò trova fondamento e giustificazione nell'identità di aliquota tra società e socio e nell'esigenza di evitare un eccessivo inasprimento della tassazione per i soggetti persone fisiche che si pongono alla fine di lunghe catene societarie. In tal modo si permette a tali ultimi soggetti la ricezione di dividendi di ammontare elevato, che in ipotesi di doppio prelievo societario risulterebbe fortemente penalizzata.

Il regime fiscale applicabile per i soci persone fisiche prevede, invece, una parziale doppia imposizione economica degli utili societari, in modo da colmare la differenza tra il prelievo societario e le aliquote progressive applicabili sul reddito individuale.

Per i soggetti operanti in regime d'impresa, e per le società di persone commerciali che sono ad essi equiparati, è prevista la concorrenza parziale del dividendo alla formazione del reddito complessivo del socio percettore nella misura pari al 58,14% dello stesso. Tale percentuale di imponibilità è frutto della volontà legislativa di voler mantenere la tassazione sul reddito societario entro una soglia massima corrisponde al 43%, e cioè su di un livello non superiore alla più alta aliquota Irpef, in considerazione dell'attuale tassazione Ires (24%). Occorre rilevare, però, che per le società semplici non sia più prevista la concorrenza parziale del dividendo alla formazione del reddito complessivo. Ad opera della legge di Bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205), infatti, è stata disposta l'abrogazione dell'art. 47 Tuir, disposizione che sanciva la regola della parziale concorrenza degli utili da partecipazione, e, per contro, l'applicazione della tassazione sostitutiva disposta dall'art. 27, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, nei soli confronti delle persone fisiche. Pertanto, il meccanismo di tassazione delle società semplice, in mancanza di ulteriori disposizioni, è regolato dall'art. 45 Tuir, il quale prevede l'integrale

²²⁸ Così L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 84.

²²⁹ Il regime fiscale dei dividendi percepiti da soggetti Ires si rinviene nell'art. 89 del Tuir.

assoggettamento a tassazione degli utili senza alcuna deduzione. Tale regola sembra essere il frutto di una mala accorta formulazione legislativa, piuttosto che di una precisa scelta legislativa²³⁰.

Per le persone fisiche percettori di dividendi al di fuori del regime d'impresa, prima della novella 2018 vigeva, invece, una differente modalità di tassazione che valorizzava la quota di partecipazione al capitale del socio. Per i dividendi provenienti da partecipazioni non qualificate²³¹ era prevista l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta nella misura del 12,5% applicata dalla società erogante, coerente con la finalità di perseguire una semplificazione sul fronte degli adempimenti a carico dei soggetti marginalmente coinvolti nella vita sociale dell'impresa²³². Per converso, nelle situazioni in cui il contatto tra società e socio è più saldo, ovvero per i dividendi provenienti da partecipazioni qualificate, era previsto un regime di concorrenza parziale del dividendo alla formazione del reddito complessivo del soggetto percettore²³³, non dissimile da quello previsto per le persone fisiche che conseguono i dividendi nell'esercizio d'impresa e per le società di persone commerciali ad essa equiparati.

Tuttavia, tale assetto si è modificato a seguito degli interventi legislativi succedutisi nel corso degli anni. In particolare, a seguito della recente riforma operata dalla c.d. legge di Bilancio 2018 è stato previsto che coloro i quali percepiscono dividendi nella propria sfera privata subiscono una ritenuta a titolo di imposta pari al 26%. In tal modo è stata disposta la generalizzata applicazione della tassazione sostitutiva mediante la previsione di un "regime unificato", con il quale è stata superata la distinzione tra

²³⁰ F. RASI, *Il sistema di tassazione delle imposte sul reddito*, in AA.VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, op. cit., p. 43, nota 15.

²³¹ Ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett c) per partecipazioni qualificate si intendono quelle che rappresentano una percentuale dei diritti di voto esercitabili in assemblea superiore al 2% o 20% ovvero una partecipazione al capitale superiore al 5% o 25% a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o meno. Le partecipazioni non qualificate sono quelle che non superano dette soglie.

²³² A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., p. 460. Sul punto anche G. CORASANITI, *Le attività finanziarie nel diritto tributario*, Milano, 2012, pp. 72 ss.

²³³ La quota d'imponibilità è stata più volte modificata in relazione alla graduale riduzione dell'aliquota Ires. In particolare, la percentuale di concorrenza dei dividendi alla formazione del reddito complessivo era inizialmente fissata nella percentuale del 40% a fronte dell'aliquota Ires pari 33%, poi modificata nella misura del 49,72% a decorrere del 1° gennaio 2008, periodo nel quale l'aliquota Ires era stabilita nella misura del 27,5%. Infine, a decorrere dal 1° gennaio 2017, la quota di imponibilità dei dividendi è stata ulteriormente innalzata al 58,14%, a fronte della diminuzione dell'aliquota sul reddito societario al 24%.

partecipazione qualificate e non qualificate²³⁴. La ritenuta a titolo d'imposta, originariamente prevista per i soli titolari di quote societarie di minore entità, si era sostanzialmente trasformata in una discriminazione ingiustificata nei confronti di tali soggetti. I ripetuti innalzamenti dell'aliquota della ritenuta a titolo di imposta²³⁵, difatti, avevano comportato un carico fiscale superiore per i possessori di partecipazioni non qualificate rispetto al trattamento fiscale previsto per i possessori di partecipazioni di entità maggiore²³⁶.

La legge di bilancio 2018 è altresì intervenuta sul trattamento fiscale delle plusvalenze azionarie.

Nel contesto successivo alla riforma Ires del 2003 poc'anzi menzionata il legislatore ha equiparato il regime impositivo delle plusvalenze a quello previsto per i dividendi. Ciò in virtù del fatto che la vendita della partecipazione azionaria può costituire un'altra modalità attraverso cui il socio realizza gli utili accantonati a riserva nei precedenti esercizi, che ovviamente influenzano il valore di mercato del titolo stesso. L'equiparazione del trattamento fiscale per plusvalenze e dividendi risponde, dunque, ad una logica di coerenza del sistema: la plusvalenza rappresenta la realizzazione di utili che la società partecipata ha già prodotto o conseguirà in futuro. Si pone, quindi, anche in tal caso l'esigenza di evitare la doppia imposizione fiscale. Con la vendita del titolo il socio realizza un dividendo bencì un *capital gains*, rientrante nella categoria dei redditi diversi, la cui tassazione era anch'essa recentemente basata sulla nota distinzione tra partecipazioni qualificate e non qualificate.

A seguito dell'intervento normativo operato dall'art. 1, comma 1003, della legge di Bilancio 2018 il legislatore ha previsto anche per le plusvalenze mobiliari che, a partire

²³⁴ È bene precisare che le regole si applicano per la distribuzione di utili maturati a partire dal primo gennaio 2018. La legge di bilancio 2018 ha previsto una disciplina transitoria valida sino al 31 dicembre 2022, al fine di non penalizzare i titolari di partecipazioni qualificate in società con utili accantonati a riserva. Detta disciplina transitoria²³⁴ prevede, infatti, quote di imponibilità dei dividendi, differenziate in relazione all'esercizio di formazione degli utili societari, così da poter tener conto delle gradualità riduzioni delle aliquote Ires avvenute nei periodi d'imposta precedenti al 31 dicembre 2017.

²³⁵ Con il d.l. 13 agosto 2011, n. 138, l'aliquota del 12,5% è stata innalzata al 20% e successivamente aumentata al 26% con il d.l. 24 aprile 2014, n. 66.

²³⁶ D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 80- 81, il quale non manca di rilevare come il prelievo a carico dei primi finiva sostanzialmente per assestarsi ad una percentuale pari al 46, 35%, dunque, su di un livello più alto rispetto alla più elevata aliquota marginale Irpef.

dal 1° gennaio 2019, la distinzione tra partecipazioni qualificate e non qualificate non rilevi più ai fini delle imposte sui redditi, essendo tassate in modo analogo tutte le cessioni di partecipazioni, a prescindere dalla loro entità. Per entrambe le tipologie è stata disposta la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 26%, indipendentemente dalla quota di partecipazione posseduta.

Ciò detto, non può sottacersi che con la riforma della tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi relative alle partecipazioni qualificate è definitivamente venuta meno una delle aree della progressività dell'imposta che precedentemente era salvaguardata, comportando la definitiva fuoriuscita delle rendite finanziarie dal concorso al reddito complessivo²³⁷. L'introduzione del meccanismo dell'esenzione dei dividendi ha aumentato le differenze di trattamento tra soci Ires e i soci-soggetti Irpef²³⁸. I primi godono di una detassazione pressoché totale giustificata dalla volontà legislativa di voler evitare una tassazione eccessiva nei confronti dei soci persone fisiche che si pongono alla fine della catena societaria. Per i soci persone fisiche e per le società di persone commerciali il passaggio al meccanismo dell'esenzione, invece, ha determinato un inasprimento della tassazione degli utili societari distribuiti da società residenti, risultando conseguentemente meno conveniente l'interposizione di una società di capitali per l'esercizio d'impresa²³⁹. Tra l'altro, qualora i percettori siano persone fisiche non imprenditori, l'eliminazione della progressività determina una tassazione aggregata (considerando congiuntamente quella sulla società e sul socio) particolarmente elevata.

È vero che il regime fiscale differenziato per le distinte partecipazioni sociali qualificate e non qualificate necessitava di essere rivisto e corretto. Come detto, i ripetuti innalzamenti dell'aliquota di tassazione sostitutiva delle partecipazioni non qualificate non era più giustificabile su un piano equitativo e finiva per sovvertire il postulato che ne stava alla base, ovvero quello di una differente e minore capacità contributiva per gli investimenti meramente finanziari, che non assicurano una ingerenza nella gestione sociale. Tuttavia, sarebbe stato preferibile estendere il regime di tassazione progressiva

²³⁷ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra imposizione alla fonte e (crisi) della progressività*, in Riv. dir. trib., 2018, I, p. 477.

²³⁸ F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in Rassegna Tributaria, 1, 2017, pp. 175 ss.

²³⁹ Come osservato da L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 86.

precedentemente in vigore per le partecipazioni qualificate, consentendo anche ai possessori di partecipazioni di minore entità di far transitare in dichiarazione redditi di natura finanziaria²⁴⁰. In tal modo sarebbe stata garantito un prelievo definitivo più mite e in parte parametrato alla capacità contributiva del socio, preferibile rispetto ad una tassazione fissa che per qualsiasi ammontare di reddito è pari al 43,76%, dunque su di un livello addirittura superiore alla più elevata aliquota Irpef.

Il meccanismo impositivo delle plusvalenze azionarie percepite al di fuori dell'esercizio d'impresa non è, altresì, esente da critiche. La disciplina normativa, infatti, non differenzia a secondo che la plusvalenza sia o meno il riflesso degli utili prodotti dalla società partecipata²⁴¹. Nelle operazioni di *trading*, nel quale l'investitore è disinteressato alla produttività della società e mira ad un guadagno nel breve periodo, la plusvalenza risente unicamente delle oscillazioni del mercato avvenute in brevi giornate borsistiche e non è, pertanto, espressione degli utili della società partecipata, nemmeno futuri. Non si ravvede allora l'esigenza di sottrarre alla tassazione progressiva tali specifiche ipotesi, garantendogli il favore della tassazione proporzionale²⁴².

Una riflessione sull'adeguatezza della tassazione sostitutiva pare allora essere quanto mai necessaria, partendo dalle ragioni stesse della sussistenza del principio di progressività dell'imposizione²⁴³.

²⁴⁰ F. RASI, *Unificazione delle aliquote sulle rendite finanziarie o rinuncia del legislatore a politiche redistributive?*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2013, p. 218.

²⁴¹ Contrariamente, per le persone fisiche imprenditori e per le società di capitali e gli enti commerciali, anche se con differenti percentuali d'imponibilità, vige un regime di esenzione parziale della plusvalenza, la c.d. *participation exemption*. Tale normativa, rinvenibile all'art. 87 del Tuir²⁴¹, prescrive una serie di requisiti che devono necessariamente sussistere per il riconoscimento del meccanismo dell'esenzione, ossia: l'interrotto possesso della partecipazione dal 12 mese antecedente a quello di cessione della partecipazione, la classificazione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie, la residenza della società partecipata in uno Stato non a regime fiscale privilegiato, l'esercizio da parte della partecipata di un'attività commerciale ai sensi dell'art. 55 Tuir. In tal modo le sole partecipazioni che, presumibilmente, sono riconducibili ad utili maturati e già tassati in capo alla partecipata possono fruire del regime in parola, escludendo così quelle di breve periodo e tendenzialmente speculative. Tuttavia, la dottrina non manca di rilevare come anche il regime *pex* sia passibile di critiche, nella misura in cui non distingue a seconda che la plusvalenza sia il riflesso di utili accantonati, e in tal caso l'esenzione è giustificata, o meramente "attesi" e, dunque, semplici aspettative reddituali, che non hanno ancora scontato alcuna tassazione fiscale. Su tale ultimo punto F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, op. cit., pp. 175.

²⁴² D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 83.

²⁴³ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., pp. 477 ss

2.2 LA TASSAZIONE DEI REDDITI FONDIARI: LA C.D. CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI E LE PLUSVALENZE IMMOBILIARI

I redditi fondiari sono, ai sensi dell'art 25 del Tuir, quelli relativi a terreni e fabbricati situati all'interno del territorio dello Stato. Tale categoria reddituale ricomprende i redditi dominicali e agrari, per i terreni, e i redditi dei fabbricati.

La tassazione è basata sul "catasto", il quale svolge una funzione strumentale ai fini del calcolo della base imponibile del reddito fondiario. Difatti, viene attribuita una "rendita catastale" differentemente determinata per terreni e fabbricati sulla base della quale si addivene al reddito imponibile medio ordinario.

Le rendite catastali sono definite sulla base della legge n. 589 del 1939. Tentativi di revisione delle rendite sono avvenuti nel 2014 con la legge delega n. 23 del 2014, mai sfociata in un decreto legislativo. Anche il successivo disegno di legge delega presentato al Senato nel 2017 ha tentato di aggiornare i valori catastali senza però avere trovato fortuna. Ad oggi le rendite catastali, essendo definite sulla sumenzionata legge del '39, risultano fortemente sottostimate rispetto all'effettivo valore di mercato e al rendimento ricavabile dall'immobile, comportando una distorsione del principio di progressività²⁴⁴. Difatti, l'imposta viene calcolata su una base imponibile inferiore all'effettiva capacità contributiva ritraibile dal bene e, quindi, su un reddito che difficilmente potrà collocarsi negli scaglioni più alti di reddito.

Tale situazione è peraltro aggravata dalla presenza di forme di tassazione proporzionale nel settore immobiliare cui il legislatore ha fatto seguito negli ultimi. Il riferimento va anzitutto alla c.d. cedolare secca sugli affitti, introdotta ad opera del d.lgs n. 23, del 14 marzo 2011²⁴⁵. Hanno la facoltà di optare per tale regime le persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa arti o professione che le affittano immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze, rientra nelle unità immobiliari per un regime fiscale agevolato (sostitutivo di Irpef, addizionali regionali e comunali, imposta di bollo e di

²⁴⁴ Tra i tanti C. COSCIANI, *I principi informativi della riforma tributaria*, in AA. VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, cit., pp. 43 ss.; F. REVIGLIO, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, op. cit., pp. 52.

²⁴⁵ Entrato in vigore a decorrere dall'1° gennaio 2014

registro), corrispondente ad un'imposta sostitutiva, operata nella forma della cedolare secca, del 21%, ridotta addirittura al 10% per i contratti a canone concordato. Per usufruire della suddetta tassazione sostitutiva il locatore deve essere una persona fisica che agisce al di fuori del regime di impresa, non potendo in ogni caso scegliere la cedolare società di persone, di capitali, imprenditori e lavoratori autonomi. Anche il conduttore non può essere un soggetto che agisce nell'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobili per finalità abitative di collaboratori e dipendenti. Sul punto emerge, però, un'opinione discorde tra l'Agenzia delle Entrate e le Commissioni Tributarie, ormai da tempo inclini a riconoscere la possibilità di utilizzo della cedolare secca indipendentemente dalla veste commerciale del locatario, purché però l'immobile sia destinato a fungere da abitazione di un dipendente (c.d. uso foresteria). La legge n.145 del 2018 (legge di Bilancio 2019) aveva ampliato la possibilità di applicazione del regime anche per le locazioni di immobili ad uso commerciale, purché di superficie non superiore a 600 mq, includendo ovviamente anche le srl nella possibile veste di conduttore. Nonostante l'indubbia utilità al contrasto del fenomeno dei negozi sfitti, tale regime non ha trovato proroga ed oggi non è più possibile usufruire della cedolare per le locazioni di negozi e botteghe (Cat/1).

La ragione che ha spinto il legislatore ad introdurre l'imposizione proporzionale nel comparto delle locazioni immobiliari si spiega nella facile occultabilità di tali redditi e nella volontà legislativa di far emergere redditi oggetto di evasione²⁴⁶. L'anzidetta cedolare secca si presta infatti a strumento di recupero di ingenti quote di base imponibile attraverso una tassazione più mite rispetto alle aliquote progressive Irpef.

La stessa ratio sussiste per la recente modifica apportata ad opera del d. l. 50/2017²⁴⁷ che ha esteso il campo di applicazione de prelievo sostitutivo nel caso delle c.d. locazioni brevi, ossia quelle locazioni ad uso abitativo di durata non superiore ai 30 giorni, che

²⁴⁶ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 88.

²⁴⁷ In particolare, dall'art. 4, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50.

prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa²⁴⁸.

Il legislatore, introducendo la c.d. tassa AIRBBNB con il summenzionato intervento legislativo, ha inteso arginare il fenomeno dell'evasione nel comparto delle c.d. locazioni di breve durata, vicende contrattuali per le quali non sussiste l'obbligo di registrazione. Ciò è confermato dal coinvolgimento nella veste di sostituti d'imposta di quei soggetti che esercitano attività di intermediazione mobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, i quali hanno l'obbligo di operare la ritenuta del 21% qualora incassino o intervengano nel pagamento dei canoni o dei corrispettivi.

Resta fermo il carattere opzionale del meccanismo impositivo che permette al contribuente di scegliere se esercitare l'opzione in dichiarazione o in sede di registrazione del contratto. Tuttavia, per le c.d. locazioni brevi è previsto che in caso di mancato esercizio dell'opzione la ritenuta si considera effettuata a titolo d'acconto, diversamente si considera effettuata a titolo d'imposta, qualora il contribuente opti per la tassazione sostitutiva²⁴⁹.

Nell'ambito dei redditi determinati catastalmente altro regime opzionale di favore meritevole di attenzione è costituito dalla tassazione delle plusvalenze immobiliari. In particolare, qualora i terreni agricoli o fabbricati acquisti o costruiti da più di cinque anni siano ceduti a titolo oneroso la plusvalenza realizzata è esclusa da imposizione²⁵⁰. Del pari sono esclusi gli immobili acquisiti per successione o adibiti ad abitazione per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione. Si tratta di ipotesi escluse poiché riconducibili alla mancanza dell'intento speculativo, originariamente previsto dal d.p.r. 597/1973 quale criterio rilevante per assoggettare ad imposizione tutti i *capital gains*, ma ormai venuto meno per le difficoltà di accertamento e vaghezza dello stesso. Diversamente, nel caso in cui la plusvalenza sia realizzata entro il quinquennio del possesso, il contribuente ha la facoltà di optare, solo nell'ipotesi di cessione di fabbricati

²⁴⁸ Sul tema L. LOVECCHIO, *Ambito di applicazione più ampio per locazioni brevi*, in Corr. Trib., 2017, pp. 2289.; G. BERETTA *Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediare e piattaforme responsabili anche per l'imposta di soggiorno*, in Il Fisco, 2017, pp. 2719.

²⁴⁹ Recentemente la legge di Bilancio 2021 ha introdotto l'obbligo di dotarsi una partita Iva per chi affitti conceda in affitto più di quattro appartamenti.

²⁵⁰ Art. 67, comma 1, lettera b) Tuir.

e terreni non edificabili, per l'applicazione in luogo dell'Irpef ordinaria di un'imposta sostitutiva del 26% in sede di rogito notarile²⁵¹. L'imposta sostitutiva in esame si applica solo nel caso di fabbricati e terreni non edificabili, mentre se la cessione ha oggetto un terreno suscettibile di edificazione il contribuente non può avvalersi dell'imposta sostitutiva, ma dovrà denunciare in dichiarazione la plusvalenza così realizzata. La cessione di un terreno edificabile genera, infatti, in ogni caso una plusvalenza, a prescindere dall'epoca e dal titolo di acquisto, determinando un'irragionevole disparità rispetto all'ipotesi summenzionata di realizzo di plusvalenza nel caso di vendita di terreno nudo, ossia già edificato²⁵².

Inoltre, si aggiunge la possibilità di rideterminazione del valore dei terreni edificabili o agricoli, al cui valore, determinato da una perizia di stima, si applica un'imposta sostitutiva oggi pari all'11%²⁵³. Ne deriva, pertanto, la possibilità di non assoggettare all'Irpef progressiva le plusvalenze latenti su terreni, fruendo di una più mite imposizione proporzionale.

In definitiva, quale che sia l'intento legislativo sotteso agli interventi anzidetti, non possono che riscontrarsi significativi arretramenti della progressività del tributo personale anche per il settore della fiscalità immobiliare.

2.3 IL C.D. REGIME FORFETTARIO PER PROFESSIONISTI E GLI ESERCENTI IMPRESA INDIVIDUALE

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) ha introdotto nel nostro ordinamento il regime agevolato, c.d. forfettario, per gli esercenti arti e professioni e attività d'impresa individuale.

²⁵¹ Cfr. art. 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 226. L'art. 1, comma 695 legge, 27 dicembre 2019 n. 160 (legge di Stabilità 2020) ha innalzato la misura di questa imposta sostitutiva che precedentemente era pari al 20%.

²⁵² C. PENNAROLA, *Il trasferimento congiunto di fabbricati e di terreni: regolazioni ai fini fiscali*, in Rivista Giuridica dell'Edilizia, fasc. 2, 2020, pp 22 ss.

²⁵³ Art. 1, comma 694 legge, 27 dicembre 2019 n. 160 (legge di Stabilità 2020). L'aliquota fino al 2014 era pari al 4%, poi successivamente alzata all'8% dalla legge di Stabilità 2016.

Le finalità che hanno condotto all'introduzione di questo regime sono riconducibili a differenti ragioni:

- semplificative, poiché è previsto l'esonero dall'Iva e dai relativi adempimenti, ivi inclusa l'esenzione dall'obbligo di fatturazione elettronica e dal subire e applicare le ritenute d'acconto;
- agevolative, poiché ai contribuenti è riservata la facoltà di optare, di anno in anno, in base a ragioni di mera convenienza, tra il regime ordinario e il regime di cui trattasi ad aliquota particolarmente contenuta²⁵⁴.

Più precisamente, si tratta di un regime "naturale" che, salvo rinuncia all'applicazione, prevede, per coloro i quali abbiano conseguito nell'anno precedente ricavi e compensi non superiori a 65.000 euro, un'imposta piatta al 15%, in sostituzione del regime ordinario Irpef. Si applica un'aliquota ulteriormente ridotta al 5% per coloro i quali avviano una nuova attività per il primo quinquennio. La quota di ricavi e compensi su cui applicare l'imposta viene determinata in via forfettaria mediante l'applicazione di coefficienti di redditività, che variano dal 40% all'86%, secondo il codice ATECO di appartenenza. Dunque, i costi non vengono riconosciuti in modo analitico, come avviene nel regime ordinario Irpef, bensì a *forfait* riconoscendo l'esclusiva deducibilità dei contributi previdenziali dovuti per legge²⁵⁵.

Sono previste alcune cause di esclusione dal meccanismo impositivo²⁵⁶. In particolare impedisce l'accesso a tale regime: l'utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfettaria del reddito; la residenza fiscale all'estero (ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione Europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato); lo svolgimento dell'attività per mezzo di società di persone, associazioni o imprese familiari di cui all'art. 5 TUIR, ovvero il controllo diretto o indiretto di società a

²⁵⁴ Vedasi D. CANÈ, *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 4, 2018, pp. 439 ss.

²⁵⁵ F. RASI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, AA.VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, op. cit., p. 181

²⁵⁶ Art. 1, comma 57 della Legge 190/2014 come modificato dalla Legge 145/2018 (legge di Stabilità 2019)

responsabilità limitata, ivi incluse le associazioni in partecipazione. Sono altresì esclusi i soggetti che hanno conseguito redditi di lavoro dipendente superiore a 30.000 euro, a meno che il rapporto di lavoro sia cessato nell'anno precedente e non ne siano istaurati di nuovi, o percepiti redditi di pensione; i soggetti che effettuano operazioni di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi; coloro che esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo prevalentemente nei confronti di soggetti con i quali sono intercorsi o erano intercorsi, nel biennio precedente, rapporti di lavoro o siano ai suddetti datori di lavoro riconducibili²⁵⁷.

Il regime in parola solleva molteplici problematiche, innanzitutto, sul versante della compatibilità con il principio di capacità contributiva.

Difatti, la tassazione di una ricchezza media, qual è quella risultante dall'applicazione dei coefficienti di redditività, rischia di porsi in potenziale contrasto con l'art 53, comma 1, il quale richiede che la partecipazione alle pubbliche spese avvenga in ragione dell'effettiva condizione economica del contribuente²⁵⁸. Il modello di tassazione a forfait esaminato finisce per tassare una ricchezza che tendenzialmente non rispecchia la situazione concreta in cui versa il contribuente e, dunque, potrebbe facilmente tradursi in un'esenzione o in una sovratassazione del reddito effettivo, qualora risulti rispettivamente superiore o inferiore rispetto quello determinato mediante i coefficienti suddetti²⁵⁹.

Ulteriori criticità attengono ai profili di efficienza su cui pare opportuno soffermarsi. In primo luogo, l'esonero dall'applicazione dell'IVA pone i beneficiari di detto regime in una posizione di vantaggio rispetto ai contribuenti in regime ordinario, allorquando le prestazioni vengono rese nei confronti di consumatori finali o soggetti per i quali la detrazione IVA non è consentita, come avviene per le prestazioni mediche, di istruzione e, in genere, aventi finalità sociale. Per tali ultimi soggetti, infatti, l'Iva rappresenta un vero e proprio costo, in ragione del quale saranno maggiormente propensi

²⁵⁷ Art. 1, comma 57 Legge 23 dicembre 2014 n. 190

²⁵⁸ In particolare, sentenze Corte cost. n. 113 del 1996 e n.111 del 1997.

²⁵⁹ Così D. CANÈ, *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, op. cit., pp. 439 ss.

ad acquistare beni e servizi dai contribuenti in regime fiscale agevolato, realizzando così una vistosa “distorsione” nella concorrenza²⁶⁰.

Inoltre, l’eliminazione degli adempimenti IVA che comporta l’esonero dalla tenuta del registro degli acquisti pregiudica il coordinamento dei controlli tra detta imposta e le imposte sui redditi, rischiando di facilitare l’evasione fiscale²⁶¹. Questo fenomeno che potrebbe essere ulteriormente acuito dal c.d. effetto soglia. Nello specifico, la prospettiva della perdita dell’agevolazione per l’intero reddito posseduto con conseguente innalzamento delle aliquote del regime ordinario, superato il tetto di ricavi e compensi, induce i contribuenti a mantenersi al di sotto della soglia, disincentivandoli, quindi, alla produzione di maggiori ricavi e compensi oltre i 65.000 euro. Pertanto, questi ultimi saranno allettati a ridurre il proprio impegno lavorativo, oppure a occultare gli incassi derivanti dalle ulteriori attività svolte, rischiando di vanificare le intenzioni del legislatore che, al contrario, sono quelle di far emergere maggiori imponibili²⁶².

Ancora i contribuenti di minori dimensioni beneficiano dall’esclusione del finanziamento dei tributi locali, poiché la tassazione è sostitutiva non solo dell’imposta personale, bensì anche delle addizionali regionali e comunali e dell’Irap. Ne consegue, dunque, un ulteriore vantaggio fiscale rispetto ai contribuenti in regime ordinario.

Altresì meritevole di attenzione è la causa di esclusione dal regime agevolato per coloro i quali svolgono attività per mezzo di società di persone, associazioni professionali e imprese familiari ovvero che detengono il controllo in società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione. Per il primo gruppo l’esclusione opera indipendentemente dall’oggetto dell’attività svolta dalle associazioni, mentre per il possesso di quote di società a responsabilità limitata l’inapplicabilità del regime si verifica solo nel caso in cui la società svolga un’attività simile a quella del socio (avendo

²⁶⁰ In tal senso G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Dal 2020 la nuova flat tax per imprese individuali e professionisti*, in *il fisco*, 9, 2019, p. 821; Così anche D. CANÈ, *Dall’IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell’imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, op. cit., pp. 439 ss.

²⁶¹ Così D. CANÈ, *Dall’IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell’imposta sui redditi delle persone fisiche*, op. cit., pp. 439 ss.

²⁶² In questa direzione G. FERRANTI, *Regime forfetario tra vantaggi e criticità*, in *Corriere Tributario*, 3, 2019, p. 218; G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Dal 2020 la nuova flat tax per imprese individuali e professionisti*, op. cit., pp. 821 ss

riguardo all'aspetto sostanziale e non al relativo codice ATECO) e contemporaneamente quest'ultimo detenga la partecipazione di controllo. Tale esclusione potrebbe, pertanto, indurre i professionisti a sciogliersi dalle associazioni per poter fruire delle agevolazioni del regime, ostacolando la crescita e gli investimenti²⁶³.

In definitiva, si può constatare come anche le categorie reddituali di lavoro autonomo e d'impresa abbiano subito la stessa sorte dei già menzionati redditi tassati in via sostitutiva con l'applicazione di un regime che porta con sé problematiche ulteriori rispetto alla mera estrapolazione dal coacervo dei redditi tassati ad aliquote progressive Irpef. Gli effetti di queste problematiche sarebbero stati ulteriormente amplificati dall'entrata in vigore della "flat tax 2020"²⁶⁴ che avrebbe previsto l'estensione di detto regime alle persone fisiche con reddito compreso tra i 65.001 e i 100.000 euro, applicando un'imposta proporzionale del 20% su di un imponibile determinato secondo i normali criteri previsti dal Tuir.

3 PROBLEMI DI EQUITÀ DEI REGIMI SOSTITUTIVI: DISPARITÀ DEL TRATTAMENTO FISCALE DEI REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE

Al termine dell'ampia rassegna dei componenti reddituali che mediante ritenute alla fonte, cedolari secche o esenzioni generali, derogano alle normali regole di determinazione della base imponibile possono svolgersi alcune importanti riflessioni in merito alla compatibilità costituzionale dell'attuale sistema d'imposizione personale in Italia.

L'imposta personale sul reddito, frutto della riforma fiscale degli anni '70, avrebbe dovuto trovare applicazione su di un reddito complessivo, in modo da realizzare gli

²⁶³ In tal senso G. FERRANTI, *Regime forfetario tra vantaggi e criticità*, op.cit., pp. 218 ss; così anche G. GAVELLI e F. GIOMMONI, *Dal 2020 la nuova flat tax per imprese individuali e professionisti*, op. cit., pp. 821 ss.

²⁶⁴ La cui introduzione sarebbe dovuta avvenire ad opera della legge 30 dicembre 2018 n. 145 all'art. 1 comma 17 e ss. Tuttavia, il regime è stato abrogato con la successiva legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020)

obiettivi di equità orizzontale, intesa come parità di trattamento tra tutti i contribuenti in possesso della stessa capacità contributiva, e di equità verticale, cioè tensione alla progressività e alla perequazione²⁶⁵. Difatti, l'imposta personale se fosse riuscita a trovare applicazione su un'ampia ed estesa base imponibile, avrebbe garantito l'equità del sistema: tutte le ricchezze possedute dal contribuente e rientranti nel presupposto d'imposta, in quanto manifestazioni di un indice omogeneo di capacità contributiva, avrebbero scontato un trattamento tributario uniforme, prescindendo da quale che sia la fonte produttiva del reddito.

Tuttavia, la disciplina dell'imposta personale nel corso degli anni si è articolata in un insieme di imposte che colpiscono separatamente i vari cespiti. L'assetto del tributo personale progressivo presenta significativi elementi di "realità"²⁶⁶ dovuti al continuo proliferare dei regimi sostitutivi che, previo pagamento di un prelievo ad aliquota proporzionale, determinano un importante restringimento della base imponibile Irpef. Evidenti sono perciò i problemi di compatibilità con i principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria. Tale principio, espresso dall'art 53 Cost., in combinato disposto con l'art. 3 Cost., sancisce che *"a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento fiscale diseguale"*²⁶⁷. La fuoriuscita di numerosi componenti reddituali dall'imponibile globale determina forti sperequazioni sia sul piano dell'equità orizzontale, che verticale. Il primo criterio risulta violato poiché, a parità di reddito, il peso fiscale varia a seconda della fonte reddituale di appartenenza; il secondo non risulta rispettato poiché dal mancato cumulo nell'imponibile Irpef dei componenti reddituali tassati in via sostitutiva ne discende l'impossibilità di sommare in dichiarazione tutti i redditi posseduti in modo da differenziare il prelievo fiscale e dare attuazione al principio di equità verticale di cui l'art. 53, comma 2 è espressione.

La funzione conoscitiva propria della dichiarazione dei redditi risulta pertanto sbiadita, poiché non consente una lettura dell'effettiva e complessiva situazione reddituale del

²⁶⁵ V. VISCO, *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, op. cit., p. 89.

²⁶⁶ Così A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, op. cit., p. 475.

²⁶⁷ Corte cost sent. 6 luglio 1972, n. 120.

contribuente²⁶⁸. Il trattamento fiscale tra i vari redditi risulta essere fortemente differenziato, con conseguente onere sopportato dal contribuente influenzato dalla concreta distribuzione della ricchezza tra le diverse categorie reddituali²⁶⁹.

Ad oggi, l'imposta personale, piuttosto che un tributo generale, può considerarsi un tributo speciale²⁷⁰, gravante principalmente sui salari e stipendi²⁷¹, pensioni e redditi di lavoro autonomo e d'impresa di maggiori dimensioni. Si tratta di quelle categorie reddituali ricollegati a fattori meno mobili che non riuscendo a sradicarsi facilmente dal territorio rimangono catturati nella progressività del prelievo personale. Ed è qui che si annoda la crisi dell'Irpef che vede coesistere categorie reddituali fortemente incise dalla progressività delle aliquote e categorie di reddito o singoli componenti reddituali soggetti alle più favorevoli aliquote piatte.

Quale che siano le motivazioni del disegno politico sottostante al crescente proliferare di quest'ultime (si pensi alla finalità di contrasto all'evasione che ha giustificato l'introduzione della c.d cedolare secca sugli affitti, o ancora, le esigenze semplificative e i rischi di "volatilità" dei redditi finanziari che spingono a preferire forme di tassazione alla fonte di tipo sostitutivo), un dato sembra emergere con assoluta chiarezza: l'imposta personale incide maggiormente sulle classi di contribuenti a reddito medio, cioè su coloro che dovrebbero beneficiare degli effetti redistributivi di un sistema progressivo²⁷².

Difatti, i titolari di redditi intermedi sono quelli che più di tutti concorrono al finanziamento della spesa pubblica con un andamento della curva della progressività molto ripida già per redditi di medio-basso ammontare. Tra il secondo e il terzo scaglione

²⁶⁸ Così A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra imposizione alla fonte e (crisi) della progressività*, op. cit., p. 461; D. CANÈ, *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, op. cit., pp. 439 ss.

²⁶⁹ Così A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin., 2002, I, p. 458; P. LIBERATI, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in Rivista di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze, 2018, 1, p. 30.

²⁷⁰ In tal senso V. VISCO, *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, p. 153.

²⁷¹ In realtà sono presenti regimi sostitutivi di favore per determinati elementi della retribuzione dei lavoratori dipendenti. Il riferimento è ai premi di produzione, cioè compensi aggiuntivi e integrativi della retribuzione di base, i quali scontano una tassazione sostitutiva dell'Irpef del 10%. Ancora sono esenti da Irpef, fino a 5.000 euro netti, i "voucher" o buoni lavoro, cioè gli strumenti di pagamento per lavoro accessorio.

²⁷² Come ritiene L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, cit., p. 60; sul punto anche F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, op. cit., p. 38.

l'incidenza del prelievo cresce vertiginosamente, passando dal 27 al 38 per cento superati i 28.000 euro di reddito, per poi assestarsi su un'aliquota pari al 43 per cento per i redditi che superano i 75.000 euro. Il tributo è, quindi, fortemente progressivo sui redditi di modesto ammontare, e proporzionale per quelli maggiori²⁷³.

L'eccessiva e sperequata tassazione della *middle-class* accresce l'insoddisfazione verso la scelta di politica fiscale della progressività²⁷⁴. Come sostenuto da autorevole dottrina²⁷⁵, la mancanza dei requisiti di generalità della tassazione si traduce “*in sperequazione, rendite fiscali, in selezione legata alla capacità di procurarsi una tale rendita, oltre che nella violazione del principio costituzionale della parità di trattamento*”.

Le disparità di trattamento sono tanto più evidenti quanto maggiore è la distanza tra il livello di tassazione dei regimi sostitutivi e l'aliquota marginale Irpef. Tra l'altro, la diversità dei saggi d'imposta tra redditi di lavoro e da capitale, a discapito dei primi, sovverte il postulato teorico della discriminazione qualitativa dei redditi²⁷⁶: piuttosto che tassare maggiormente i redditi cosiddetti *unearned*, ovvero non guadagnati e derivanti dall'investimento di capitale, questi finiscono per subire un prelievo più lieve dovuto alle aliquote proporzionali delle imposte sostitutive. Peraltro, ciò è frutto di scelte legislative che prescindono da giustificazioni in termini di una diversa manifestazione di capacità contributiva dei redditi *de quo* rispetto ai redditi da lavoro d'impresa di lavoro autonomo e dipendente²⁷⁷. Il trattamento di favore, piuttosto, dipende da valutazioni politiche, quali l'elevata mobilità di tali redditi e il rischio di un trasferimento all'estero di risorse del sistema economico italiano che una tassazione meno lieve potrebbe comportare. Tutto ciò a discapito dei *labour income*, guadagnati con il sudore e derivanti dall'apporto lavorativo del titolare della fonte, fortemente incisi dalla progressività.

In aggiunta, bisogna tenere conto che la progressività gravante sui redditi che

²⁷³ D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, cit., p. 22.

²⁷⁴ A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, op. cit., p. 473.

²⁷⁵ Così E. DE MITA., *Problemi di giustizia tributaria. I termini della giustizia fiscale*, ne Il fisco, all. al n. 42 del 1994, p. 10201.

²⁷⁶ D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 115.

²⁷⁷ P. PURI, *Redditi da lavoro, capacità contributiva e tramonto del mito del favor per i lavoratori*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2012, I, pp. 889 ss.

compongono la base imponibile viene ulteriormente inasprita dalle ulteriori forme di prelievo, quali le addizionali regionali e comunali. L'esenzione dal finanziamento dei servizi locali dei redditi soggetti a imposte sostitutive amplifica gli effetti distorsivi già evidenziati.

La crisi dell'Irpef può, pertanto, definirsi una crisi di obiettivi²⁷⁸ poiché la crescente nascita dei regimi sostitutivi concorre a minare la progressività di un prelievo ormai rilegata solo ad alcune categorie reddituali. È evidente che in un sistema in cui la progressività non riesce a trovare un'applicazione generalizzata il prelievo tende a concentrarsi sui redditi medio bassi, finendo per premiare le categorie reddituali che riescono ad emanciparsi, vuoi per ragioni di semplificazione vuoi per ragioni di competizione fiscale, dal concorso alla base imponibile unica, ritagliandosi trattamenti fiscali privilegiati, il più delle volte rappresentati da forme di imposizione sostitutiva²⁷⁹. Il risultato è un allontanamento dall'obiettivo perequativo del sistema per il quale l'art. 53 Cost. era stato concepito, con conseguente ampliamento delle disuguaglianze di cui è intriso il tessuto sociale.

4. MANCATA CONCESSIONE SU BASE UNIVERSALE DEL MINIMO VITALE

L'equità dell'imposta personale va analizzata anche alla luce della tutela riconducibile al c.d. minimo vitale, poiché l'esenzione delle ricchezze minime rappresenta un'esigenza richiesta dal dettato costituzionale²⁸⁰. Occorre pertanto esaminare la disciplina normativa dell'imposta personale anche su tale versante.

Il legislatore, come sappiamo, gode di ampi margini di discrezionalità nello stabilire la misura del minimo vitale garantito. La determinazione della quota di ricchezza al di sopra della quale sorge la capacità contributiva è, infatti, rimessa all'esclusivo

²⁷⁸ Cfr. A. PEDONE, *Crisi della tassazione del reddito*, in AA.VV., *Riforma o rivoluzione del sistema fiscale?*, Atti della seconda sessione del Seminario permanente di etica e democrazia fiscale, Treviso, 7-8 giugno 1996, in all. al fisco n. 8 del 1999, p. 2785.

²⁷⁹ L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 155- 156.

²⁸⁰ Per un'ampia disamina vedi *supra* cap. 2 par. 2

apprezzamento legislativo²⁸¹, non essendo stabilito a priori il *quantum* del limite minimo. Tale discrezionalità si traduce, però, in una disciplina normativa che risulta abbastanza lacunosa e inadeguata ad assicurare il soddisfacimento dei bisogni essenziali dell'individuo²⁸², nonché fonte di discriminazione tra le diverse categorie reddituali.

Nello specifico, la tutela del minimo vitale non si realizza mediante la previsione di una deduzione universale valida per tutte le classi di contribuenti, ma viene accordata attraverso l'utilizzo di deduzioni e detrazioni d'imposta, le quali fungono da surrogato dell'esenzione in parola. La differenza tra detrazioni e deduzioni è evidente: le prime consentono la sottrazione di un determinato *quantum* dall'imposta dovuta e, pertanto, generano un maggior beneficio per i contribuenti con redditi inferiori, a parità di somma detraibili. In presenza di determinati redditi, e in base alla tipologia, il potenziale contribuente è esentato dal dovere di contribuzione, perché le detrazioni spettanti sono commisurate in modo da consentire ai soggetti percettori di detrarre una cifra un'uguale all'imposta dovuta. Gli oneri deducibili, invece, assicurano al contribuente un minimo di reddito intangibile, determinato *ex ante*: le aliquote saranno applicate solo sul reddito complessivo che eccede le deduzioni spettanti. Queste, essendo l'imposta progressiva, avvantaggiano maggiormente i contribuenti con aliquote marginali più elevate in quanto, appunto, sottratte dalla base imponibile.

Volendo approfondire l'analisi puntuale della disciplina, può constatarsi come le disposizioni che compongono il sistema delle detrazioni Irpef possono essere distinte in diverse tipologie così riassumibili:

- detrazioni per carichi di famiglia, ossia detrazioni di rilevante interesse sociale, che vengono accordate in relazione alla situazione personale e familiare del contribuente (art. 12 Tuir);
- detrazioni concesse selettivamente in relazione alla percezione di talune tipologie reddituali (art. 13 Tuir);
- detrazioni per oneri, concesse nella misura del 19% in relazione a spese sostenute dal contribuente che il legislatore fiscale ritiene meritevoli di tutela (artt. 15, 16,

²⁸¹ In questi termini sentenza Corte Cost. n. 97 del 1968.

²⁸² Così L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, op. cit., 406 ss.

16- bis Tuir).

L' 13 del Tuir, è stato oggetto di modifiche ad opera della legge n. 296/2006 (finanziaria del 2007), che ha abbandonato il precedente meccanismo delle deduzioni con l'attuale sistema di detrazioni d'imposta. Analogamente è stato riformulato, sempre ad opera della legge finanziaria del 2007, l'art. 12 del Tuir, sostituendo con le attuali detrazioni per carichi di famiglia le precedenti deduzioni per oneri di famiglia. Dunque, ad oggi il meccanismo che assicura la progressività dell'imposizione (c.d. *no tax area*) è rappresentato dalle detrazioni d'imposta, il cui importo è variabile in relazione alla tipologia di reddito posseduto e all'ammontare del reddito complessivo del contribuente.

Può sin da subito constatarsi come il meccanismo di computo, basato su una progressiva riduzione delle detrazioni all'aumentare del reddito percepito, crei alcune problematiche. Dato che la detrazione opera per intero solo in presenza di redditi inferiori o uguali alla misura stabilita dal legislatore, il reddito che eccede tale soglia sconta un'aliquota effettiva superiore rispetto a quella apparente. L'andamento decrescente delle suddette detrazioni, quindi, deforma invisibilmente la progressività dell'imposta personale rispetto al disegno delle aliquote formali²⁸³: le aliquote effettive per i primi scaglioni di reddito diventano considerevolmente più alte rispetto a quelle formali fino al raggiungimento del livello oltre il quale la detrazione non risulta più dovuta²⁸⁴.

Inoltre, con la progressiva riduzione delle detrazioni all'aumentare del reddito viene meno l'idea che sta a fondamento del minimo vitale²⁸⁵: cioè l'esistenza di una certa capacità economica intangibile rispetto al prelievo, in quanto non idonea a manifestare capacità contributiva. Il minimo esente, in altre parole, dovrebbe concretizzarsi in una

²⁸³ In base all'art. 13, comma 1, lett. a) ai redditi da lavoro dipendente o equiparato spetta una detrazione iniziale pari a 1840 euro, che gli garantisce un reddito esentato da imposta di 8000 euro. Dopo la soglia degli 8.000 euro la detrazione inizia a ridursi di 7, 17 euro per ogni 100 euro di incremento di reddito. Dai 15.000 euro ai 28.000 euro la detrazione diminuisce di 3,34 euro ogni 100 euro di incremento. In virtù di visto andamento decrescente l'aliquota marginale effettiva risulta essere superiore a quella formale, ma superati i 55.000 euro le detrazioni non spettano più e l'aliquota effettiva coincide con quella formale. Del pari, le detrazioni per carichi di famiglia variano in relazione al reddito complessivo del contribuente, fino ad un massimo in cui non sono più dovute: 95.000 euro per le detrazioni per i figli a carico, o 80.000 per le detrazioni spettanti per gli altri familiari o il coniuge.

²⁸⁴ Così L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 62. Alle stesse conclusioni V. VISCO, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in Riv. dir. fin., II, 2012, p. 178 ss.

²⁸⁵ Analoghe considerazioni possono essere svolte in relazione alla progressiva riduzione delle detrazioni per carichi familiari di cui all'art 12 del Tuir.

quota di ricchezza da sottrarre al reddito percepito, a prescindere dall'ammontare di quest'ultimo.

Sarebbe però possibile controbattere che ciò che rileva sono gli effetti della disciplina giuridica. Essa, infatti, consente a tutti i contribuenti un quantum di ricchezza non prelevabile a titolo d'imposta. Nonostante la base imponibile si ampli, in virtù della progressiva riduzione delle detrazioni, la disciplina consente anche ai percettori di redditi elevati di conservare, una volta pagate le imposte, una quantità di ricchezza superiore alla soddisfazione dei bisogni essenziali. La mancata concessione delle detrazioni per differenti ammontare di reddito riduce le garanzie dei contribuenti in favore della discrezionalità legislativa: essa potrebbe addirittura tradursi, secondo quanto stabilito dalla Corte Costituzionale²⁸⁶, nell'integrale avocazione delle ricchezze che eccedono il minimo vitale.

In realtà, bisogna tener presente che tale sistema di computo del minimo vitale è con ogni probabilità un'accortezza legislativa volta ad evitare la riduzione dei redditi imponibili e, conseguentemente le perdite di gettito, che deriverebbero dalla universale concessione del minimo vitale per tutti i redditi, a prescindere dal loro ammontare²⁸⁷.

L'aspetto che maggiormente lascia perplessi è rappresentato dalla disparità di trattamento nella concessione del minimo vitale a secondo del tipo di reddito prodotto. Le detrazioni d'imposta previste dal novellato art 13 del Tuir, infatti, sono previste per i soli titolari di redditi appartenenti alla categoria del lavoro dipendente, pensione e di lavoro autonomo, anche se in misura inferiore²⁸⁸, determinando una discriminazione positiva a favore della prima tipologia reddituale.

Innanzitutto, non si comprende la ragione del diverso trattamento riconosciuto al

²⁸⁶ Con la summenzionata sentenza Corte Cost. n. 97/ 1968 (*supra* cap. 2 par. 3.5).

²⁸⁷ La riduzione del gettito potrebbe essere aggirata tramite una rimodulazione della scala delle aliquote, piuttosto che una progressiva riduzione del livello del minimo vitale. Così I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., p. 82.

²⁸⁸ Le detrazioni previste dall' art. 13 del Tuir assicurano una fascia esente ad un titolare di redditi da lavoro autonomo pari a 4.800 euro. Per i redditi consistenti in pensioni ed assegni ad essi equiparati l'esenzione è prevista nella misura di 7.500 euro. In base all'art. 13, comma 1, lett. a) ai redditi da lavoro dipendente o equiparato spetta una detrazione iniziale pari a 1840 euro, che gli garantisce un reddito esentato da imposta di 8000 euro.

lavoratore dipendente ed al lavoratore autonomo²⁸⁹.

La possibile spiegazione di questa differente misura nella concessione della *no tax area* potrebbe essere dovuta alle ulteriori agevolazioni concesse ai lavoratori autonomi sotto forma di deducibilità delle spese sostenute per la produzione del reddito²⁹⁰: la determinazione della base imponibile di tale categoria reddituale avviene al netto, a differenza di quanto avviene per la categoria del lavoro dipendente.

La logica di questo ragionamento, però, non appare convincente. In primo luogo, perché presume che il lavoratore autonomo deduca dal reddito somme tali da colmare la differenza tra la sua fascia esente e quella del lavoratore dipendente. Ma ciò potrebbe anche non accadere, soprattutto quando ci si avvicina al limite minimo dell'imposizione. Secondariamente, le spese sostenute dal lavoratore autonomo per la produzione del reddito non sembrano poter essere assimilate a quelle necessarie alla soddisfazione delle esigenze primarie. Se la ragione della deducibilità di tali costi è dovuta al fatto il solo lavoratore autonomo incontra spese per la produzione del reddito, allora questi soggetti dovrebbero godere di un minimo vitale che tenga conto anche di simili esborsi²⁹¹.

A fondo della discriminazione in esame potrebbe anche stare un'altra ragione, rappresentata dalla presunzione di una maggiore evasione d'imposta riscontrabile nell'ambito del lavoro autonomo²⁹².

La differenziazione del minimo vitale fondata su tali presupposti appare, anche in tal caso, ingiustificata: non è escluso, infatti, che lavoratori dipendenti possano svolgere attività in evasione d'imposta, sommando tali redditi a quelli percepiti tramite stipendio. Inoltre, è improprio tener conto dell'evasione in sede di determinazione dei redditi minimi²⁹³: la

²⁸⁹ Come rilevato, la soglia esente per lavoratori autonomi è pari a 4.800 euro, quella per lavoratori dipendenti è fissata a 8.000.

²⁹⁰ Il reddito di lavoratore autonomo è determinato, ai sensi dell'art. 54 del Tuir, "dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o professione".

²⁹¹ Secondo S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968, pp. 48 ss. i costi necessari a produrre il reddito dovrebbero far parte del minimo vitale, la cui misura dovrebbe corrispondere alla somma tra queste spese e quelle necessarie al mantenimento in vita.

²⁹² G. FUA' e E. ROSINI, *Troppe tasse sui redditi*, Roma- Bari, Laterza, 1985, p. 91 sostiene che la concessione delle detrazioni d'imposta ai soli redditi di lavoro dipendenti sia funzionale a bilanciare gli effetti sperequativi dell'evasione, perpetrata maggiormente da altre categorie sociali.

²⁹³ Così L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, op. cit., p. 371.

preventiva penalizzazione dei lavoratori autonomi rischia non solo di legittimare una maggiore evasione, ma anche di arrecare un danno ingiustificato ai contribuenti onesti.

La discriminazione positiva a favore della categoria dei redditi di lavoro dipendente può però essere apprezzata alla luce di un'ulteriore circostanza di fatto. Nell'attuale sistema la tutela del minimo vitale non viene accordata a tutte le tipologie reddituali, in particolare quelle di fonte imprenditoriale, fondiaria e quelle tassate alla fonte in via sostitutiva. Con ciò ne consegue una vistosa violazione sul piano dell'equità orizzontale: a pari ammontare di reddito i soggetti in possesso di redditi rientranti nelle categorie poc'anzi menzionate non riceveranno una tutela, cioè saranno tassati su redditi di ammontare pari a quello per il quale il lavoratore dipendente ha diritto all'esenzione.

Potrebbe a tal fine sostenersi che la regola di esenzione per i redditi minimi della persona fisica debba essere introdotta per i soli redditi prodotti con il lavoro o con un'attività produttiva e non anche con riferimento ai proventi degli investimenti di capitale, poiché altrimenti ne risulterebbe una sorta di "premio per gli oziosi", che non lavorano e si limitano a gestire i frutti di un investimento di capitale²⁹⁴.

Si tratta però di un'affermazione che travisa il significato del minimo vitale. Le sperequazioni a danno dei redditi di fonte patrimoniale non possono trovare giustificazione nella "discriminazione qualitativa dei redditi". La discriminazione qualitativa postula una maggiore capacità contributiva per i redditi "non guadagnati" e derivanti dal possesso di capitale, ma non è un argomento che può essere utilizzato in chiave agevolativa, per esonerare da imposizione i soli redditi da lavoro dipendente²⁹⁵ o, all'opposto, per escludere la tutela del minimo vitale per quelli "non guadagnati" (quali sono i redditi fondiari, di capitale, diversi e d'impresa). Lo scopo del limite minimo è quello di garantire che sui redditi inferiori ad una determinata soglia, ritenuta incompressibile onde assicurare un'esistenza dignitosa, non venga esercitato il prelievo fiscale. Si tratta di una funzione riferibile a ogni tipologia di reddito, prescindendosi da considerazioni attinenti alla meritevolezza della fonte produttiva.

Si potrebbe inoltre sostenere che la mancata concessione del minimo vitale per

²⁹⁴ P. BORIA, *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*, Padova, Cedam, 2013, p. 241.

²⁹⁵ In tal senso V. VISCO, *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative*, op. cit., p. 118.

quei redditi non rientranti in dichiarazioni trovi fondamento nel regime proporzionale sostitutivo più favorevole rispetto a quello progressivo generalmente applicato. L'esenzione delle ricchezze minime, però, rappresenta uno strumento di promozione della persona umana, funzionale a soddisfare i consumi primari dell'individuo e della sua famiglia. Tale esigenza si pone in relazione all'ammontare di reddito posseduto e non al regime, proporzionale o progressivo cui è soggetto. Dunque, anche i redditi di basso ammontare che scontano una tassazione di tipo proporzionale necessitano di essere esentati se di entità talmente lieve da soddisfare i soli bisogni essenziali dell'individuo e del suo nucleo familiare. A sostegno di tale tesi, può ulteriormente argomentarsi che la maggior parte delle aliquote dei regimi *flat* presenti nell'ordinamento sono superiori alla prima aliquota Irpef. Ne discende, pertanto, un trattamento doppiamente peggiore per i redditi di mera sussistenza appartenenti a queste tipologie reddituali²⁹⁶.

Risulta evidente il risvolto negativo che le plurime imposte sostitutive del sistema hanno sulla tutela del minimo vitale. In mancanza di un'unica imposta personale il riconoscimento di detrazioni e deduzioni a salvaguardia del minimo d'esistenza determina irragionevoli discriminazioni e minimi imponibili differenziati per categoria che si traducono facilmente in un esercizio arbitrario della discrezionalità legislativa²⁹⁷. Ciò è dovuto al fatto che la definitiva decurtazione del patrimonio del soggetto, derivante dall'implementazione dei meccanismi di ritenuta alla fonte, non permette l'ingresso di detrazioni nel calcolo dell'imposta dovuta. I sostituti d'imposta non dispongono, infatti, di quelle informazioni necessarie ad esentare da imposizione il reddito corrispondente al minimo vitale. Non sarebbe in altri termini possibile una disapplicazione della ritenuta in funzione della situazione economica complessiva del contribuente, pena la perdita dei benefici di semplicità amministrativa derivanti proprio dalla tassazione alla fonte.

La critica che si ritiene di poter muovere al legislatore, dunque, è quella di far prevalere le esigenze di semplificazione rispetto a quelle di equità nella tutela del minimo vitale. Una soluzione a tale problema potrebbe essere quella di prevedere, da un lato, la trasformazione delle ritenute a titolo d'imposta in ritenute a titolo d'acconto,

²⁹⁶ In tali termini, D. STEVENATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 140.

²⁹⁷ A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, op. cit., 478.

preferibilmente ad aliquota ridotta rispetto a quelle attualmente esistenti, dall'altro, prevedendo obblighi semplificati di dichiarazione per i contribuenti, che possano avvelarsi delle risultanze delle elaborazioni effettuate dagli intermediari²⁹⁸. Ciò permetterebbe un cumulo in dichiarazione di tutti i redditi, anche di quelli tassati alla fonte, che risulterebbe funzionale a garantire a tali proventi una fruizione del minimo vitale²⁹⁹, permettendo, altresì, la liquidazione delle aliquote progressive su tutti i redditi che concorrono a formare l'imponibile del contribuente³⁰⁰. Tale meccanismo risulta preferibile rispetto ad un'applicazione selettiva e frammentaria del principio costituzionale di esenzione delle ricchezze minime.

È evidente, infatti, come gli attuali meccanismi di tassazione dei redditi siano inadeguati alla tutela del minimo vitale per determinate tipologie reddituale (in particolare, i redditi rientranti nella categoria di lavoro autonomo) e fonte di iniquità tra le categorie stesse. La legislazione vigente pone di fatto dubbi di legittimità costituzionale in merito all'art. 53, dato che non tutela sufficientemente determinate categorie di contribuenti, e all'art 3 Cost., nella parte in cui produce irragionevoli disparità di trattamento in relazione al tipo di reddito prodotto sulla misura del minimo vitale.

Il punto è però che un intervento della Corte costituzionale, seppur auspicabile, non potrebbe comunque sindacare le scelte discrezionali del legislatore tributario né sotto il profilo quantitativo, né tantomeno sotto quello qualitativo. In altri termini, risulta impossibile per la Corte incidere sulla misura di una determinata detrazione o deduzione scelta dal legislatore, né sulla preferenza accordata per una detrazione rispetto ad un'altra. È evidente che si tratta di un assetto irrazionale che necessita di essere corretto: una riforma dell'imposta personale dovrebbe seriamente porsi come obiettivo di rendere "piatte" le detrazioni Irpef evitando discriminazione nella concessione del minimo vitale a seconda della fonte del reddito stesso³⁰¹.

²⁹⁸ A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra tassazione alla fonte e (crisi della) progressività*, op. cit., p. 477- 484,

²⁹⁹ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 144il quale prospetta un simile accorgimento nella configurazione di una flat-rate tax, al fine di garantire universalmente la deduzione personale.

³⁰⁰ Tale soluzione era stata già proposta da C. COSCIANI, *Su di alcune deformazioni della progressività*, op. cit., p. 6.

³⁰¹ V. VISCO, *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, op. cit. pp. 178 ss.

SEZIONE 3

1. PROSPETTIVE DI RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE SECONDO L'IDEA DI *FLAT- RATE TAX*

L'esigenza di riformare il sistema del prelievo tributario, in particolare l'imposta personale, per redistribuire il carico tributario e risolvere i descritti problemi di equità indotti dall'aumento crescente della tassazione proporzionale e sostitutiva, è sentita da tutti gli studiosi del diritto tributario ormai da tempo.

In tale ambito si inserisce il dibattito sulla possibile implementazione di un sistema ad aliquota unica. Parte della dottrina³⁰² ritiene auspicabile l'abbondano della progressività, quantomeno quella ad aliquote graduate, per approdare ad un radicale riforma dell'Irpef secondo lo schema della *flat-rate tax*.

La strada per realizzare un simile progetto implica, come noto, l'applicazione di una sola aliquota, uguale per tutti i contribuenti, accompagnata da una fascia esente alla base non collegata alla fonte reddituale, così da realizzare un'esenzione trasversale per i redditi minimi e rendere al contempo progressiva l'imposta personale. Questa sarebbe l'unica via per conformare a Costituzione il modello impositivo in esame³⁰³, posto che la progressività del sistema tributario, richiesta dall'art. 53, comma 2, è affidata al tributo personale e la progressività di tale prelievo risulta un dato vincolante, per il quale il legislatore tributario non può esercitare alcun tipo di discrezionalità³⁰⁴.

Rimane ferma la possibilità di prevedere selettive e mirate deduzioni e detrazioni

³⁰² Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, cit., pp. 70; sul punto anche R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 315, per quale "di fronte ad un sistema di imposizione non conforme al principio di eguaglianza tributaria, laddove prevede discriminazioni qualitative non giustificate da differenze di capacità contributiva, ci si deve chiedere se non più urgente rimediare ad una siffatta violazione, mediante una flat tax che assoggetti tutti gli incrementi del patrimonio ad aliquota uniforme, sia pure a costo della rinuncia alla discriminazione quantitativa dei redditi più elevati". Ancora P. LIBERATI e A. SCIALÀ, *L'ingiusta progressività dell'Irpef*, in www.lavoce.info, op. cit.

³⁰³ A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, op. cit., pp. 139-144.

³⁰⁴ In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., p. 113.

per i titolari di redditi di medio-basso ammontare, decrescenti e riconosciute in base alla composizione del nucleo familiare, così da mitigare gli effetti di un prelievo la cui progressività tende ad affievolirsi e decrescere rapidamente.

Una riforma che assoggetti tutti i redditi individuali ad un'aliquota unica avrebbe sicuramente il pregio di ristabilire l'equità orizzontale tra le diverse categorie reddituali, eliminando le discriminazioni attualmente esistenti dall'applicazione delle diverse aliquote riconosciute per singoli componenti di reddito, e recuperare i caratteri originali di personalità dell'imposta personale, ossia di un prelievo considerato sull'incremento del reddito complessivamente inteso. La *flat tax* dovrebbe altresì comportare un significativo effetto semplificativo del sistema fiscale, favorito dall'eliminazione delle numerose detrazioni, deduzioni e *tax expenditures* esistenti, e l'emersione dei redditi oggetto di occultamento grazie alla ridotta pressione fiscale dell'imposta sul reddito ad aliquota unica³⁰⁵. Su quest'ultimo aspetto, però, occorre rammentare che la riduzione della pressione fiscale non è conseguenza automatica dell'introduzione dell'imposta piatta. Tutto dipende dalla misura nel quale viene fissata l'aliquota unica, anche se nel dibattito politico e accademico questa viene generalmente proposta ad un livello ridotto di parecchi punti percentuali rispetto alla più alta aliquota Irpef, in modo da beneficiare dei suddetti effetti di crescita economica nel medio-lungo periodo.

Sebbene il modello in analisi risulti particolarmente attraente per le ragioni anzidette, i presunti vantaggi ascritti ad una *flat-rate tax* paiono non sono mai stati sufficienti a convincere l'opinione pubblica dei Paesi della vecchia Europa ad una possibile riforma della *personal income tax* in tal senso. Le problematiche connesse alla transazione ad un simile schema impositivo sono diverse e meritevoli di un'attenta riflessione.

Innanzitutto, la riduzione della pressione fiscale creerebbe non indifferenti problemi di tenuta dei conti pubblici: l'applicazione di un'unica aliquota, più lieve rispetto a quelle attualmente esistenti, costringerebbe i governi a significativi programmi di taglio delle spese sociali, che intaccherebbero inevitabilmente i sistemi di Welfare, problema

³⁰⁵ Su tali temi rinvio a quanto già esposto precedentemente (*supra* cap. 1 par.5).

cruciale nei Paesi come il nostro in cui lo Stato sociale è considerato irrinunciabile³⁰⁶.

Le obiezioni secondo cui la *flat tax* non è in grado di garantire un prelievo sufficiente a coprire le esigenze della finanza pubblica, in realtà, potrebbero essere superate intervenendo sui parametri dell'aliquota unica: la fascia esente dovrebbe essere abbastanza ampia da garantire un'estesa aria *no tax*, a tutela dei soggetti meno abbienti, e l'aliquota unica andrebbe fissata ad un livello tale da non comportare un drastico taglio delle aliquote marginali sugli scaglioni di reddito più alti. Intervenendo su tali aspetti l'imposta personale potrebbe essere connotata anche da un significativo grado di progressiva, addirittura superiore a quello dell'attuale imposta a scaglioni di reddito. Tuttavia, nelle diverse prospettazioni teoriche e applicazioni pratiche l'aliquota unica viene stabilita su di un livello abbastanza basso poiché, altrimenti, si rischierebbe di perdere i presunti benefici accreditati alla *flat tax*, ovvero lo stimolo alla crescita economica del Paese e l'incentivo ad una minore evasione fiscale. Inoltre, se si procede ad esaminare congiuntamente i profili equitativi e di gettito emerge con chiarezza l'impossibilità di soddisfare entrambe le esigenze. Un innalzamento eccessivo dell'aliquota unica, se necessario a mantenere invariato il bilancio pubblico, finirebbe verosimilmente per modificare gli attuali assetti distributivi senza riuscire ad attribuire vantaggi a tutte le classi sociali. Il carico impositivo sarebbe alleggerito sia per i titolari di redditi di minori entità, i quali potrebbero avvantaggiarsi della più ampia fascia esente, che per i contribuenti aventi un imponibile più elevato, in virtù di una, seppur lieve, riduzione dell'aliquota marginale gravante su di essi.

Per contro, i titolari di redditi intermedi non avrebbero la possibilità di avvalersi appieno del taglio delle aliquote sugli scaglioni di reddito più elevato e delle numerose deduzione e detrazione che abbattano l'imponibile fiscale. Dovrebbero, perciò, farsi carico del mancato gettito proveniente dalle altre classi sociali. Non potendo, quindi, ottenere vantaggi sin da subito dovrebbe attendere i presunti benefici derivanti dalla espansione economica, dalla maggiore propensione ai consumi e dall'accresciuto gettito dell'imposte indirette su questi gravanti per vedersi attribuito il vantaggio di una ridotta pressione

³⁰⁶ L. CARPENTIERI, L'illusione della progressività, op. cit., p. 159.

fiscale³⁰⁷.

Per mitigare gli effetti di un improvviso inasprimento della pressione fiscale dovuto all'abrogazione *ex abrupto* delle numerose detrazioni e deduzioni e, nel contempo, favorire un adattamento graduale al necessario sfoltimento delle stesse, la tassazione ad aliquota unica potrebbe essere inizialmente circoscritta al solo reddito incrementale del contribuente, cioè alla sola differenza rispetto al precedente periodo d'imposta³⁰⁸.

Restano fermi i problemi attinenti all'equità del sistema fiscale, i quali costituiscono sicuramente i profili maggiormente critici e preoccupanti. L'obiezione comunemente mossa dai detrattori³⁰⁹ della *flat tax* è incentrata sugli effetti redistributivi della stessa: la progressività assicurata da un'imposta ad aliquota viene ritenuta eccessivamente lieve, poiché la crescita dell'aliquota media non cresce più che proporzionalmente, ma decresce fino ad un livello di reddito oltre il quale tende ad appiattirsi.

L'effetto progressivo, però, non deve implicare un incremento percentuale del prelievo tale da determinare un appiattimento della curva a livello dei redditi medi, ma deve ulteriormente svilupparsi sugli scaglioni di reddito più alti così da realizzare l'uguaglianza sostanziale in senso verticale richiesta dall'art. 53, comma 2 Cost³¹⁰. La diminuzione dell'aliquota massima finirebbe in sostanza per avvantaggiare più che proporzionalmente i titolari di reddito più elevato, rischiando di accentuare il carattere regressivo del sistema, già parzialmente compromesso dai molteplici prelievi ad aliquota proporzionale. È per tale ragione che è stato recentemente sostenuto che³¹¹ *“l'imposizione progressiva produce un effetto che altre forme di tassazione, ad iniziare dalla flat tax, non possono produrre: l'effetto di togliere più che proporzionalmente a chi ha di più, per redistribuire a chi ha di meno.”*

A fronte di una riduzione della tassazione per i soggetti più abbienti, si verificherebbe verosimilmente un aggravio, o comunque una sostanziale irrilevanza nel

³⁰⁷ In tali termini D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., pp. 49-50.

³⁰⁸ M. LEO, *Flat tax, ma non solo: spunti di riflessione per una riforma del sistema fiscale*, in *Il fisco*, 43, 2017, p. 4107 ss.

³⁰⁹ Tra i tanti A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, op. cit., p. 103.

³¹⁰ Per un'ampia disamina del significato del principio costituzionale di progressività *supra* cap. 2

³¹¹ A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, cit., pp. 103 ss.

peso del prelievo, per le restanti classi sociali³¹². Per evitare un simile effetto occorrerebbe allora revisionare il sistema tributario, in modo da calibrare la mancata, *rectius* attenuata, progressività dell'imposta personale con una serie di complessi "correttivi" del sistema che siano in qualche modo in grado di svolgere la funzione assegnata, ma a dir vero non realizzata, dall'imposta personale, ossia quella di differenziare il trattamento tributario tra soggetti benestanti e altri contribuenti dotati di diversa e minore capacità contributiva.

Per sopperire al *deficit* di equità derivante dall'introduzione di una *flat-rate tax*, potrebbero introdursi diverse modifiche al sistema, non necessariamente alternative tra di loro. Innanzitutto, il compito di redistribuzione delle ricchezze potrebbe essere attribuito ad un tributo patrimoniale. Assecondando l'idea che il patrimonio sia formato dal risparmio e dai redditi accumulati nei precedenti periodi d'imposta, potrebbe ipotizzarsi l'introduzione di un'imposta sul patrimonio complessivo così da favorire la riduzione della tassazione sui redditi ed evitare di annullare i benefici economici che la *flat tax* intende realizzare³¹³. Essa dovrebbe essere strutturata in modo da salvaguardare il principio di progressività, dunque mediante aliquote moderate applicate a partire da una soglia esente particolarmente elevata e tenendo conto della diversa capacità contributiva ricollegabile a differenti categorie di beni (distinguendo, ad esempio quelli di lusso, quelli improduttivi e quelli colpiti da altri beni qual è il caso degli immobili)³¹⁴.

Sempre per finalità redistributive potrebbe prospettarsi uno spostamento del prelievo sulle imposte indirette³¹⁵. L'imposizione sui consumi o sugli acquisti più onerosa per i beni di lusso può sicuramente avere un effetto progressivo. Tuttavia, difficilmente questi tributi possono da soli essere strutturati in maniera tale da sopperire al *vulnus* di equità prodotto dalla tassa piatta³¹⁶.

Infine, l'aliquota unica può essere accoppiata ad interventi sociali ed altre misure

³¹² L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 158.

³¹³ G. MARINI, *Riflessioni critiche in tema di flat tax*, in *Rassegna di diritto tributario*, 3, 2018.

³¹⁴ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., pp. 313 ss.

³¹⁵ F. FORTE, *Il problema della progressività*, op. cit., p. 326.

³¹⁶ Favoreggia particolarmente un passaggio della tassazione dal reddito alla spesa L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p.166, per la quale "*In una società di consumatori, in cui la prima virtù è la partecipazioni attiva ai mercati dei beni di consumo, anche a costo di ricorrere ai prestiti e al credito, quel che denota l'attitudine di un soggetto a contribuire alle spese pubbliche non è più il suo reddito o il suo patrimonio, ma il suo consumo, la sua capacità di spesa*".

di sostegno. Anzi, la flat tax nella sua versione più *welfarista* viene associata all'attribuzione di un reddito base universale attraverso la previsione di un dividendo sociale, fondato sul c.d. reddito di cittadinanza, ossia un trasferimento monetario universale proporzionato all'ampiezza del nucleo familiare, il quale viene erogato ai contribuenti che non raggiungono una cospicua soglia di reddito stabilita *ex-ante*³¹⁷. Proposte di questo tipo sono state ipotizzate dalla scuola di *public choice* e dai laburisti inglesi³¹⁸. In particolare, vi è l'attribuzione di un reddito minimo garantito dallo Stato e spettante indistintamente a tutti sin dalla nascita, che costituisce per il cittadino una rete di sicurezza sociale. Esso prevede, fissato un certo livello di reddito, una scissione tra contribuenti d'imposta e soggetti che ricevono un sussidio dallo Stato. Tale sussidio dovrebbe assumere la forma di un'erogazione diretta per quei soggetti che non raggiungono l'ammontare minimo di reddito, e di un credito d'imposta per quelli che superano detto ammontare, con un importo che varia in relazione alla composizione del nucleo familiare³¹⁹. Una *flat tax* fissata intorno ad un *range* del 35- 40% ed inserita in un sistema di dividendo sociale è probabilmente la proposta più in linea con le esigenze equitative richieste dalla Costituzione.

Tuttavia, anche simile prospettive di riforma dell'imposta personale non sono esenti da critiche. Il difetto principale del dividendo sociale è costituito dal fatto che, essendo un programma di spesa autonomo, esso deve necessariamente confrontarsi con una sostanziale revisione delle misure di assistenza sociale esistenti. Proposte di questo tipo, dunque, implicherebbero l'eliminazione di una grande quantità di benefici sociali e fiscali eterogenei, per ricostruire un complesso ed oneroso sistema di protezione sociale³²⁰. Inoltre, l'interesse ad incassare il dividendo potrebbe agevolmente trasformarsi in un incentivo all'evasione per i contribuenti e in un disincentivo al lavoro. La presenza di un'aliquota abbastanza elevata potrebbe spingere i cittadini a non dichiarare i propri

³¹⁷ Nel Libro Bianco del 2008 viene esposta questa seconda versione del modello di *flat tax* maggiormente incentrata sugli aspetti redistributivi.

³¹⁸ In particolare, M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, op. cit., pp. 191 ss. e J. E. MEADE, *Libertà, eguaglianza ed efficienza*, Milano, Feltrinelli, 1995, pp. 136 ss.

³¹⁹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 122.

³²⁰ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 124, il riferimento è a quelle misure fondate sul salario minimo di inserimento, sugli ammortizzatori sociali e sulle spese per i giovani.

redditi e a lavorare in evasione d'imposta, ma soprattutto potrebbe indurre a permanere in una situazione di disoccupazione, nella prospettiva di un sicuro intervento da parte dello Stato.

Infine, per stabilire il diritto alla percezione del trasferimento monetario occorre un'informazione completa sulla situazione economica del contribuente. Informazione che, da un punto di vista pratico, non sembra poter provenire dalla dichiarazione dei redditi. L'universalismo del modello di dividendo sociale, infatti, richiede un tributo personale che riporti in dichiarazione tutti quei redditi esenti o tassati in via sostitutiva, complicando così il meccanismo dichiarativo ai fini di determinare la spettanza al dividendo sociale.

Difatti, risulta difficile credere di poter recuperare all'interno dell'imposta personale redditi che oggi sfuggono alla progressività e sono tassati mediante aliquote agevolate. Diversi sono gli ostacoli in tal senso. Si pensi alle non indifferenti esigenze di semplificazione amministrativa e alle spinte concorrenziali di un'economia fortemente aperta ai mercati finanziari, dato di fatto imprescindibile per qualsiasi legislatore, che inducono ad utilizzare una non elevata tassazione alla fonte di tipo sostitutivo per i redditi di natura finanziaria. Ancora, le cedolari del settore immobiliare che, per le non indifferenti possibilità di occultamento dei redditi ad essa riferibili, rendono preferibile un trattamento di maggior favore finalizzato all'emersione di base imponibile.

Le ragioni di una tassazione definitiva alla fonte che hanno "forzato" il legislatore alla fuoriuscita dal coacervo dei redditi di importanti categorie o componenti reddituali non sembrano, dunque, essere venute meno. Basti solo immaginare che un ritorno all'*imputation system* per i dividendi sarebbe causa di mal funzionamenti tra soci che risiedono in giurisdizioni differenti, poiché costringerebbe lo Stato a riconoscere un credito d'imposta per i dividendi percepiti da soggetti esteri, motivo per il quale si era passati al meccanismo dell'esenzione³²¹.

In definitiva, se non si ritenesse possibile ampliare l'imposta personale sul reddito così da includervi tutti i componenti tassati mediante ritenuta alla fonte o cedolare secca, il

³²¹ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 120; sull'impraticabilità della tassazione progressiva dei redditi di capitale A. QUATTROCCHI, *La tassazione dei redditi finanziari tra imposizione alla fonte e (crisi) della progressività*, in Riv. dir. trib., 2018, I, p. 484.

disegno stesso della *flat-rate tax* verrebbe meno o si realizzerebbe solo parzialmente, rimanendo alcuni arricchimenti soggetti ad aliquota agevolata³²².

Certo un'imposta ad aliquota unica applicata ai soli redditi di natura non finanziaria, per definizione meno "mobili", potrebbe ridurre la distanza rispetto a redditi di capitale e plusvalenze il cui prelievo sostanzialmente si assesta su un livello del 26%. Ciò potrebbe significare un passo in avanti nella direzione di una maggiore equità, ma non è detto che lo strumento da utilizzare sia un'imposta ad aliquota unica. Lo sarebbe se il tasso "giusto" fosse quello minimo dell'attuale imposizione sostitutiva³²³, sicché allontanarsi progressivamente da esso significa allontanarsi dalla "giusta tassazione", rimanendo comunque fenomeni di discriminazione qualitativa a favore di determinati redditi e non giustificate da una minore capacità contributiva degli stessi³²⁴.

La soluzione di un'imposta piatta a scaglione unico sembra, pertanto, un'alternativa che, per quanto attraente dal punto di vista della semplificazione amministrativa, rischierebbe di compromettere eccessivamente il saldo del bilancio pubblico, necessario all'attuazione di politiche redistributive e sociali, per godere di benefici meramente attesi. Inoltre, il rischio di un finanziamento dei servizi pubblici, in termini relativi, a carico della classe media dovrebbe comportare una riforma strutturale del sistema tributario, che interessi molteplici tributi, a partire da quelli per definizione regressivi, e ne istituisca eventualmente di nuovi al fine di sopperire al *deficit* di progressività che si verrebbe a creare dalla *reductio ad unum* delle aliquote³²⁵.

Di fronte a queste perplessità legate ad una trasformazione dell'Irpef progressiva ad una *flat-rate tax*, può risultare preferibile muoversi all'interno dell'attuale cornice costituzionale, avendo sempre di mira una riduzione della tassazione sui redditi derivanti dai fattori produttivi, senza puntare su criteri rigidamente proporzionali tali da comportare un'ingente riduzione delle entrate statali e una complessiva riforma del sistema fiscale.

³²² Così R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 316; A. FEDELE, *Uscire dal vicolo cieco: quali gli strumenti fiscale?*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2020, p. 303 ss.

³²³ Si pensi agli interessi sui titoli di Stato tassati ad aliquota del 12,5 % o l'aliquota del 10% per la locazione di immobili mediante contratti a canone calmierato.

³²⁴ R. SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., p. 316.

³²⁵ D. CANÈ, *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, op. cit., pp 439 ss

2. ALTERNATIVE ORDINAMENTALI PER UN FISCO MAGGIORMENTE EQUO

Scartata l'idea di riformare l'imposta personale mediante l'introduzione di unico scaglione ad aliquota piatta, le soluzioni da cui occorre muovere le considerazioni non possono che avere ad oggetto una riforma del sistema tributario nel solco della progressività.

Con riguardo all'imposta personale sui redditi, l'impossibilità di ricondurre all'interno della base imponibile tutti i regimi sostituivi non deve indurre a considerare l'abbandono della progressività, e con essa gli obiettivi di equo riparto del carico fiscale, come una scelta irreversibile e definitiva. Vi sono degli spazi per recuperare la progressività dell'imposizione, anzi tale recupero appare quanto mai doveroso e necessario, per rimediare ad una tassazione proporzionale ormai non più circoscritta ad un numero limitato di fattispecie reddituali.

Parte della dottrina³²⁶ ritiene a tal fine necessario destrutturare l'imposta sul reddito e istituire dei microsistemi progressivi, tirando fuori dalla sua base imponibile sia i redditi di natura finanziaria, disciplinandoli secondo un sistema unitario di tassazione con aliquote progressive e con base imponibile al netto dei costi, sia i terreni e fabbricati, anch'essi tassandoli secondo un regime autonomo al di fuori dell'Irpef, ma progressivo. Intervento quanto mai necessario, però, dovrebbe avere ad oggetto un ridisegno dell'Irpef che ne razionalizzi le aliquote, gli scaglioni, le deduzioni, le detrazioni, la quota esente, e ogni *tax expenditure*, in modo tale che, a regime, le classi meno abbienti risultino ragionevolmente più avvantaggiate o meno svantaggiate rispetto a quelle più ricche o assoggettate a imposte cedolari proporzionali³²⁷. Una riforma, quindi, che, pur

³²⁶ Così A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, pp. 992-693; *AD, IL re fisco è nudo*, op. cit., p. 112.

³²⁷ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 115- 116. Il richiamo da parte di questa autorevole dottrina ad una progressività maggiormente "sostanziale" è avvenuto in numerosi scritti, di cui mi limito a citare solo alcuni; *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, p. 295; *Ancora in tema di eguaglianza tributaria*, op. cit p. 343; *Ripensare il sistema*

rinunciando ad una progressività formale basata su una forte differenziazione delle aliquote come quella finora utilizzata in Italia, rispetti la progressività sostanziale richiesta dall'art 53, comma 2 Cost.

Al ridisegno della curva della progressività dovrebbe accompagnarsi l'introduzione di un'imposta negativa sotto forma di credito d'imposta che realizzerebbe una redistribuzione su base individuale a favore delle famiglie più bisognose, per le quali il sistema di deduzioni o detrazioni si rivela incapiente³²⁸. Le risorse disponibili, poi, dovrebbero essere destinate a finanziare un mix di interventi che non si esauriscano sul solo piano fiscale, ma coinvolgano anche quello della spesa, con politiche assistenziali e previdenziali che rafforzino i servizi sociali di appoggio alla famiglia³²⁹.

La realizzazione di un equo sistema fiscale che riduca l'incidenza della progressività sui redditi medi non può, però, limitarsi ad operare unicamente sul fronte dell'imposta personale che, avendo perso ormai da tempo i suoi requisiti di generalità e universalità, non si presta agevolmente a politiche perequative.

Tra i tanti interventi strutturali necessari a superare la grave crisi dell'Irpef sarebbe opportuno, innanzitutto, avvalersi di nuovi strumenti di finanziamento dell'erario, spostando parzialmente l'onere fiscale su nuovi indici di capacità contributiva. Se la funzione fiscale viene intesa come funzione di equo riparto del carico pubblico tra consociati, si permette al legislatore di tassare anche quelle situazioni di mera potenzialità economica valutabile sul piano sociale da cui sono ricavabili reali posizioni di rendita e vantaggio³³⁰. Potrebbe allora prendersi in considerazione l'ipotesi di introdurre nuove forme di imposizione che colpiscano le ricchezze che si formano nel mercato finanziario, o ancora tributi ecologici, come le c.d. *carbon taxes* che, gravando su chi dispone di beni ambientali scarsi o emette gas inquinanti, dovrebbero costituire un valido strumento utile

fiscale in termini di maggiore equità distributiva, in www.camera.it, *Aliquota unica, soluzione sbagliata ai nodi del sistema*, In Il sole 24 ore, 10 Luglio 2017.

³²⁸ Così F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 116.; ID, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, op. cit., p. 175 ss.

³²⁹ Ancora F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 116 ss.; ID, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, op. cit., p. 321.

³³⁰ Come sostiene la migliore dottrina F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2015, 779; A. GIOVANNINI, *Ripensare la capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2016, 23.

a scoraggiare l'utilizzo di combustibili ad alto tasso di carbonio³³¹.

Successivamente, occorrerebbe realizzare un serio potenziamento dell'attività di contrasto all'evasione fiscale, poiché quest'ultima rappresenta uno dei maggiori limiti all'attuazione di efficienti politiche di equo riparto dei carichi pubblici e causa principale del fallimento del sistema progressivo.

Da ultimo, la spesa pubblica andrebbe riqualificata, ma non attraverso un indiscriminato taglio della stessa, secondo i postulati teorici della *supply side economics*, bensì attraverso la razionalizzazione delle risorse pubbliche e l'eliminazione degli sprechi, distinguendo, pertanto, tra le spese inutili e quelle necessarie alla realizzazione di una moderna *welfare community* che sia in grado di garantire efficientemente servizi che, oggi più di ieri, appaiono essenziali, quali sanità, sicurezza, istruzione e protezione sociale.

In conclusione, nella presente situazione di grave crisi economica, ulteriormente aggravata dall'emergenza epidemiologica, l'obiettivo principale del Governo dovrebbe essere quello di alleviare il peso fiscale sulla *middle-class*, categoria economica maggiormente incisa dal peso preponderante del prelievo personale progressivo. Essi sono i soggetti da cui dovrebbe presumibilmente dipendere la ripresa economica del Paese. Nel perseguire tale obiettivo non bisogna, però, rilanciare l'idea di Stato minimo, non interventista e neutrale nei confronti dell'economia. Al contrario, occorre, oggi più di ieri, disegnare un sistema tributario che permetta di finanziare uno Stato che sia in grado di sostenere un forte sistema di servizi pubblici in grado di garantire e tutelare i diritti sociali, sopperire alle debolezze del mercato e riequilibrare le forti disuguaglianze esistenti³³². Sottoporre a tassazione le nuove forme di capacità contributiva, contrastare l'erosione fiscale, razionalizzare gli sprechi della spesa pubblica sono tutte misure che

³³¹ Come sostiene la migliore dottrina F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, op. cit., p. 175 ss.; Per quanto concerne i tributi che colpiscono le transazioni finanziarie la legge di stabilità 2013 (n. 228 del 2012) ha introdotto la c.d. *tobin tax*, un'imposta sulle transazioni effettuate nei mercati finanziari con aliquota fissata allo 0,1% per le operazioni di compravendita di azioni di società italiane quotate nei mercati regolamentati con capitalizzazione superiore a 500 milioni di euro, e un'aliquota dello 0,2% per le transazioni che hanno ad oggetto azioni negoziate nei mercati non regolamentati. Tuttavia, tale forma di prelievo appare agli occhi dell'autore di scarsa consistenza, non destinata a fornire validi risultati per l'irrelevanza del gettito che essa comporta. Negli stessi termini A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, op. cit., p. 693; L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 165.

³³² F. GALLO, *Quale fisco dopo la pandemia*, in *Dibattito economico*, 2020.; A. FEDELE, *Uscire dal vicolo cieco: quali gli strumenti fiscali?*, op. cit., p. 303 ss.

consentirebbero di compensare la riduzione del gettito derivante dalla rimodulazione al ribasso delle aliquote Irpef sui redditi da lavoro e d'impresa, realizzando così una diversa e più equa distribuzione dei carichi impositivi³³³.

³³³A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, op. cit., p. 693 ss.; Tra i tanti scritti F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, op. cit., pp. 175 ss

CAPITOLO IV

LA *FLAT TAX* E I MODELLI IMPOSITIVI IN AMBITO INTERNAZIONALE ED EUROPEO

1. INTRODUZIONE

Il progetto sviluppato dagli economisti americani Hall e Rabushka sulla possibile implementazione di una *flat-rate tax* non è rimasto sopito a livello internazionale, ma ha trovato concreta applicazione pratica.

I Paesi che per primi hanno adottato tale modello fiscale sono, ad oggi, una quarantina, in particolare economie in via di sviluppo e in fase di transizione che sono passate da sistemi fiscali complessi e progressivi a schemi impositivi più semplici, con meno fasce fiscali e unica aliquota marginale³³⁴. Tra le legislazioni europee, principalmente, si ricordano gli Stati appartenenti al blocco dell'ex URSS che hanno tentato di improntare il proprio ordinamento fiscale conformandolo a quello dell'economia di mercato. In particolare, sono state introdotti sistemi tributari *flat* in Estonia, Lituania, Lettonia, Romania.

Interessante notare come alcuni paesi (Estonia, Lettonia, Lituania) abbiano inizialmente fissato l'aliquota della *personal income tax* ad un valore piuttosto elevato, vicino alle aliquote fiscali massime dei propri sistemi progressivi precedenti. Altre Nazioni (Ungheria), invece, hanno preferito fissare l'aliquota piatta in misura pari all'aliquota marginale minima dell'ordinamento fiscale progressivo previgente, o, addirittura, in alcuni casi anche al di sotto di tale livello (Romania 16% a fronte del 18% previgente e Bulgaria 16% rispetto al 17% precedente).

Anche la Russia, nel 2001, decise di unificare le proprie aliquote marginali adottando unica aliquota stabilita ad un livello pari al 13%. Lo stesso fu effettuato dalla Georgia nel 2005 che, discostandosi da un sistema progressivo a quattro aliquote, introdusse un *flat-rate tax* al 12%³³⁵.

³³⁴ In tal senso vedasi D. DUNCAN, K. SABIRIANOVA, PETER, *Disuguaglianze ineguali: le tasse progressive riducono la disuguaglianza di reddito?*, in *Tasse internazionali e finanza pubblica*, 2016.

³³⁵ Così, M. KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op.cit., p.10 ss.

Ciò premesso, appare opportuno indagare le differenti esperienze di alcuni dei richiamati Paesi in tema di *flat tax*.

2. L'ESPERIENZA DI *FLAT TAX* NEI PAESI DELL'EST EUROPA

Come si è avuto modo di esaminare³³⁶, nonostante l'idea di *flat tax* sia nata proprio negli Stati Uniti grazie ai suoi ideatori Friedman, Hall e Rabushka che non sono riusciti ad introdurla nel proprio stato di appartenenza, pur essendovi stato un timido tentativo avvenuto tramite la riforma fiscale dell'esecutivo Regan, la *flat tax* ha paradossalmente trovato la sua concreta applicazione nei Paesi dell'ex Unione Sovietica.

Ad un primo approccio, infatti, risulta ambiguo rilevare come alcuni di questi Stati, i quali appoggiavano fino alla caduta del Muro di Berlino idee profondamente diverse rispetto a quelle imperniate sul capitalismo e liberalismo, dopo il 1989 hanno ridisegnato le proprie politiche economico-fiscali basandole proprio sui concetti suindicati di cui, come noto, erano fautori gli Stati Uniti.

In realtà la ragione di tale scelta è rinvenibile nella grande spinta riformista che, sviluppatasi nei primi anni '90, coinvolse la maggior parte dei Paesi dell'ex blocco URSS e aveva come preminenti finalità quella di rilanciare l'economia e di attirare investitori esteri. Inoltre, la sua adozione si rese senz'altro più coerente e agevole in quei sistemi fiscali in via di formazione e che, comunque, ancora non avevano una loro architettura consolidata sia nel tempo che nella struttura³³⁷.

L'introduzione di un'imposta personale progressiva era, difatti, sconsigliata per i paesi uscenti dall'ex blocco URSS, in quanto lo scenario economico, tributario e amministrativo di riferimento degli stessi risultava così disastroso da scoraggiare l'implementazione nei rispettivi ordinamenti di un sistema di tassazione orientato alla progressività³³⁸.

³³⁶ *supra* cap.1 par.3.

³³⁷ G. D'ALFONSO, *Il dibattito sulla flat tax*, op. cit., pp.4 ss.

³³⁸ R. SCHIAVOLIN, *Flat Tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, op. cit., nota 17, pp. 296

Con l'introduzione e l'impostazione di un sistema fiscale non progressivo basato su un'aliquota fissa, questi Paesi hanno trasmesso un vero e proprio segnale di totale rinnovamento, sia di carattere politico sia di carattere economico, testimoniato dal passaggio a favore di un'economia improntata e rivolta al mercato.

Naturalmente, le motivazioni che hanno indotto tali Paesi ad optare per una scelta di politica fiscale di tal genere non risiedevano soltanto nelle circostanze storiche; precisamente, le ragioni sottese all'introduzione della *flat tax* si basavano sulla convinzione che la presenza di un'aliquota unica e fissa fosse un ottimo metodo per ridurre il fenomeno dell'evasione fiscale, stimolare la crescita economica, comportando, conseguentemente, indiscussi benefici per gli investimenti, per il lavoro e per il PIL ed infine, realizzare un'apprezzabile semplificazione del sistema tributario ispirandolo ad una maggiore *compliance* tra Fisco e contribuenti.

Le Nazioni dell'Est Europa che hanno adottato la *flat tax* ne hanno ricavato grandi benefici, i quali si sono riversati in particolare nei confronti del ceto medio e hanno rappresentato una forte scossa per lo sviluppo imprenditoriale. Lo scopo di internazionalizzare le proprie economie cercando di attrarre investitori esteri, perseguito inizialmente soltanto da alcuni Paesi dell'Est Europa, ha avuto l'effetto di scatenare un'autentica competizione tra gli ex Stati sovietici. Ognuno di essi cominciò ad emulare i propri vicini nelle scelte di politica economica e fiscale, determinando una cospicua moltiplicazione di Stati che hanno implementato nei propri ordinamenti tributo personali ad aliquota piatta. L'equazione era la seguente: più realtà adottavano la *flat-rate tax*, più aumentavano le probabilità che altre Nazioni, in futuro, avrebbero fatto altrettanto.

A partire dal 1994 infatti, i primi precursori furono l'Estonia, la Lettonia e la Lituania, particolarmente precoci e celeri, in termini cronologici, nell'adottare il sistema della *flat tax*, rispetto al momento della loro indipendenza dall'ex URSS³³⁹. Ciò in quanto hanno inteso sin da subito creare una decisa frattura con il passato, attraverso la realizzazione di scelte di politica economica completamente innovative, tali da consentire un rilancio delle

³³⁹ V. STEPANYAN, *Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, IMF Working Papers, n.173/2003 p.4.

proprie economie che risultavano fortemente debilitate a causa della precedente annessione al blocco sovietico.

Una seconda ondata la riscontriamo nel 2001 iniziata dalla Russia, seguita da Slovacchia, Ucraina, Georgia e Romania.

Infine, la terza e finale cordata di Paesi che hanno introdotto nel proprio sistema fiscale un regime ad aliquota unica e fissa comprende: Macedonia, Albania, Montenegro, Bulgaria, Repubblica Ceca e Ungheria.

La domanda che ci si pone è se, sulla base delle esperienze di tali Paesi, l'introduzione di una *flat tax* abbia o meno incentivato la crescita economica dei paesi che l'hanno adottata. La risposta è tutt'altro che univoca³⁴⁰. Probabilmente, la crescita significativa evidenziata dai paesi dell'Est Europa che hanno introdotto la *flat tax* è dovuta ad un insieme di fattori, tra i quali vanno annoverate, oltre alla diminuita pressione fiscale, le importanti riforme strutturali che hanno accompagnato quella fiscale, la competitività del costo del lavoro e la capacità di attirare investimenti³⁴¹; per altro verso, è pure emerso che l'imposta ad aliquota unica, da sola, non è stata sufficiente a semplificare il sistema fiscale dato che la complessità dello stesso non dipendono solo dalle aliquote d'imposta, ma dalla definizione della base imponibile e dal sistema di deduzioni e detrazioni³⁴². Infatti, nonostante tali Paesi abbiano adottato sistemi fiscali apparentemente affini, essi hanno implementato strutture *flat* piuttosto diverse se si tiene conto delle diverse declinazioni delle basi imponibili e dell'esistenza di sgravi fiscali e/o crediti d'imposta che sono stati, in molti casi, introdotti per compensare il deficit di equità indotto da una

³⁴⁰ BCE, Flat Taxes in Central and Eastern Europe, in ECB Monthly Bulletin, September 2007, 81 ss.

³⁴¹ S. MARCHESE, *Flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in Diritto e Pratica tributaria, 4, 2019, pp. 1509 ss.

³⁴² Cfr. BCE, op. cit., 82; I. VANASAUN, *Experience of flat income tax: the Estonian case*, IB Review, 2006, 40, pp.101 ss.; P. SAAVEDRA, A. MARCINCIN, J VALACHY, *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank, 2007; M. KEEN, Y. KIM, R. VARSANO, *The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence*, IMF Working Paper, 2006, WP/06/218. Per l'esperienza di *flat tax* in Russia si veda A. IVANOVA, M. KEEN, A. KLEEM, *The Russian Flat Tax Reform*, IMF Working Paper, 2005, WP/05/16, per i quali "there is no evidence of a strong supply side effect of the reform. Compliance, however, did improve quite substantially – by about one third according to our estimates – though it remains unclear whether this was due to the parametric reforms or to accompanying changes in enforcement".

sola l'aliquota fiscale, introducendo *de facto* un certo grado di progressività nell'imposta³⁴³.

Nei paragrafi successivi si avrà modo di esaminare in modo più approfondito le singole realtà che hanno adottato come scelta di politica fiscale l'introduzione di un sistema *flat*.

2.1L'ESTONIA

Come si è anticipato (*vd. supra par.2*), l'Estonia è stata la prima ad istituire il sistema della *flat tax* nel proprio ordinamento tributario, prevedendo un'unica aliquota già nel 1994, all'alba della caduta dell'ultimo baluardo della Guerra Fredda, il Muro di Berlino. Infatti, il 25 dicembre del 1991, le dimissioni del presidente Gorbačëv segnarono la dissoluzione dell'URSS. Le Repubbliche Baltiche, in realtà, sin dal 1989 avevano tentato di distaccarsi dal vessillo sovietico. Già tra fine agosto e gli inizi di settembre del 1991 si ebbe il passaggio di Estonia, Lettonia e Lituania da Repubbliche Socialiste Sovietiche a Stati indipendenti e tali rimasero anche a seguito della fondazione della Comunità degli Stati Indipendenti.

Il 20 agosto del 1991, giorno dell'indipendenza estone, gli obiettivi dell'apparato burocratico di Tallin erano già chiari:

- favorire una politica di riavvicinamento con gli Stati occidentali;
- tentare di rimuovere l'invisa etichetta di ex Stato Sovietico.

L'esecutivo estone del tempo, però, navigava in acque difficili. L'economia era deteriorata da troppi anni di appartenenza al regime comunista. Pertanto, le riforme maturarono in un ambiente ostico³⁴⁴.

Queste ultime, però, a discapito di ogni scetticismo, sono riuscite a smantellare l'economia pianificata a livello centrale e hanno creato un'economia basata sul mercato. L'intento principale è stato quello di sviluppare l'economia estone e migliorare gli

³⁴³ S. BARRIOS, V. IVAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, A. MAFTEI, *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, 21 ottobre 2019, pp. 87 ss.

³⁴⁴ Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, *Esperienze Internazionali: Estonia, Lettonia, Lituania*, a cura di M. CAMINITI, A. CLEMENTINO, S. DAVOLI, C. LORETI.

standard di vita, ovvero ottenere un reddito più elevato garantendo, al contempo, un'adeguata protezione sociale.

Pertanto, in linea con la spinta riformista, per lo Stato estone, il modo più opportuno per rompere con il passato, allontanarsi dal blocco sovietico e, allo stesso tempo, attrarre investimenti esteri, si configurava nella richiesta di annessione all'Unione Europea.

Il Consiglio Europeo, però, stabilì alcune condizioni speciali ai fini dell'annessione, i c.d. *Criteri di Copenaghen*, ovvero criteri politici ed economici relativi all'adesione dell'*acquis comunitario*, descritti durante il Consiglio Europeo di Copenaghen tenutosi nel 1993, con l'idea di allargare l'Unione Europea agli Stati, come l'Estonia, già appartenenti all'ex blocco sovietico³⁴⁵. Per ottenere l'annessione all'UE e conseguentemente anche alla NATO, col fine di recedere perpetuamente dal *Trattato di Varsavia*³⁴⁶, l'Estonia doveva sostenere una virtuosa prova di forza e stabilità, cominciando proprio dalla sua economia. Di qui, questo novello approccio liberista portò all'innovazione del sistema pensionistico e, nel 1994, all'introduzione della *flat tax*, a dispetto dei pareri avversi delle economie occidentali.

La *flat tax* estone inizialmente prevedeva un'aliquota del 26%. Quest'ultima si poneva a metà strada rispetto alle aliquote del sistema fiscale precedente. È doveroso evidenziare, poi, che col passare del tempo, anche l'aliquota *flat* del 26% è stata ulteriormente ritoccata al ribasso fino a raggiungere l'ammontare del 20%.

La tassazione è organizzata su base *worldwide*: il reddito delle persone fisiche residenti in Estonia viene tassato ovunque sia prodotto, mentre, per i non residenti, vengono sottoposti a tassazione soltanto i redditi prodotti sul territorio dello Stato. Per quanto attiene i singoli individui, viene considerata residente, secondo la normativa di Tallin, la persona fisica che abbia soggiornato in territorio estone per almeno 183 giorni l'anno.

La base imponibile della *personal income tax* estone è formata dal reddito di lavoro dipendente, indennità di malattia, pensioni pubbliche e private, indennità di disoccupazione, royalties, reddito da affitto e reddito da lavoro autonomo.

³⁴⁵ P. GUERRIERI, *Dizionario di economia e finanza*, in Enciclopedia Treccani, 2012.

³⁴⁶ Il Trattato di Varsavia fu un'alleanza militare tra gli Stati Socialisti del blocco orientale nata in contrapposizione all'Organizzazione del Trattato dell'Atlantico del Nord (NATO), a sua volta fondata nel 1949.

Inoltre, è previsto un sistema articolato di agevolazioni fiscali e crediti d'imposta, architettato per garantire una certa progressività dell'imposta; in particolare si ricordano:

- un'indennità fiscale di base universale di 180 € al mese;
- indennità per i figli, indennità pensionistica e indennità per reddito da lavoro autonomo da agricoltura;
- alcune detrazioni fiscali per i pagamenti di interessi sui mutui per la casa, per i prestiti per finalità studio, per i contributi pensionistici³⁴⁷.

Va altresì rilevato che il sistema fiscale precedente alla riforma contemplava una *no tax area*, concetto che, come sappiamo, si adatta perfettamente alla previsione di un'aliquota unica, tanto che i riformisti hanno provveduto a mantenerlo. Infatti, con il fine di rendere il sistema più equo ed accessibile, la *no tax area* è passata da EEK26 (*ndr*, la corona estone) 2400 (153 Euro circa) a 3200 (204 Euro circa) al momento dell'introduzione della *flat tax* nel 1994.

Caratteristica peculiare della *flat tax* estone riguarda il meccanismo impositivo riservato ai dividendi. Gli utili prodotti dalle società, com'è noto, scontano generalmente un duplice livello di tassazione, una prima volta in capo alla società partecipata e una seconda in capo al socio. Ciò potrebbe creare problematiche nella fruizione della *personal allowance*, posto che il reddito della società viene assoggettato a prelievo sin dal momento della produzione dello stesso, indipendentemente da considerazioni attinenti alla situazione personale e familiare del socio.

A tal fine, la Lettonia ha fissato l'aliquota della *corporation tax* ad un medesimo livello rispetto a quella personale, tassando i dividendi al solo momento della distribuzione degli stessi mediante una ritenuta alla fonte. Ne consegue che una società in utile che non effettua alcuna distribuzione non potrà essere soggetta ad alcuna imposizione. Per conservare il diritto all'esenzione in capo al socio anche per utili prodotti dagli enti collettivi, però, veniva riservata la facoltà di far valere in dichiarazione la deduzione personale e se del caso ottenere il rimborso della ritenuta subita³⁴⁸. Tale intervento ha concorso a semplificare enormemente il sistema, incentivando al contempo

³⁴⁷ S. BARRIOS, V. IVAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, A. MAFTEI, *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, pp. 87, tabella n.2 fonte EUROMOD, 21 ottobre 2019.

³⁴⁸ D.STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, op. cit., p. 152 ss.

la convenienza ad effettuare investimenti produttivi, nonché la ricapitalizzazione delle imprese. Come accennato, ciò è stato possibile grazie alla riduzione dell'aliquota relativa ai redditi d'impresa che è scesa dal 35% al 26%, allineandola alla tassazione delle persone fisiche. Tale peculiarità, che è la più interessante del sistema estone, è stata introdotta dopo oltre sei anni rispetto alle prime spinte riformiste, precisamente nel 2000.

I risultati sperati mediante l'adozione della riforma fiscale in senso *flat* non si sono fatti attendere: dopo pochi anni, il Paese, dal punto di vista economico, è migliorato notevolmente grazie all'aumento della crescita del 6% del PIL, valore che si è assestato nel corso degli anni successivi. Per quanto concerne, invece, le entrate fiscali riscosse dall'Amministrazione Finanziaria estone, il relativo ammontare non si è tuttavia ampliato di molto, anche se è aumentato il gettito in valore assoluto in virtù della crescita del PIL del Paese.

Quello dell'Estonia è sicuramente un esempio positivo dell'applicazione della *flat tax*, ma in termini di crescita economica la mera previsione di una tassazione unica non basta: infatti si è reso necessario bilanciarla mediante l'aumento dell'imposta sul valore aggiunto, che si assestò al 18%³⁴⁹.

Dal punto di vista fiscale, tuttavia, l'Estonia viene ancora oggi considerata come un modello: infatti, secondo una classifica stilata dalla *Tax Foundation*, ovvero l'istituto indipendente deputato a valutare i diversi apparati tributari dei Paesi facenti parte dell'OCSE, nel 2020, per la settima volta, l'Estonia si è piazzata al primo posto, decretando dunque il suo sistema tributario come il migliore in termini di competitività fiscale³⁵⁰.

2.2 LA LETTONIA

In virtù dei successi conseguiti, in materia fiscale, dall'Estonia, si è innescata una vera e propria reazione a catena. La prima a seguire l'esempio estone è stata la Lettonia, sostituendo il suo precedente sistema di tassazione che prevedeva due aliquote: una del

³⁴⁹ M.KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op. cit., p.6.

³⁵⁰ In 2020 International Tax Competitiveness Index Rankings, [www. taxfoundation.org](http://www.taxfoundation.org).

25% e l'altra del 35%³⁵¹. Quest'ultima veniva applicata sui soli redditi più elevati. Tale seconda aliquota fu, poi, insolitamente ridotta al 10%, prevedendo un'insolita struttura decrescente del tasso d'imposta³⁵². Nel '97 fu totalmente abolita la doppia aliquota introducendo un vero e proprio sistema di *flat tax* ad aliquota del 25% per i redditi personali, cui si è accompagnato, per un periodo transitorio, un medesimo livello di tassazione anche per i redditi di impresa, successivamente diminuito al 23%, nel 2017.

Nella base imponibile della *personal income tax* lettone vengono considerati: il reddito da lavoro dipendente, le indennità di malattia, il reddito da lavoro autonomo, il reddito da proprietà, il reddito da capitale, diverse pensioni pubbliche e altri redditi percepiti dai soggetti sotto i 16 anni. Dal 2016 la Lettonia applica anche un'imposta di solidarietà ai redditi superiori a 48.600 euro all'anno. In effetti, l'imposta di solidarietà sostituisce i contributi di previdenza sociale sui redditi alti.

Per garantire una certa progressività al sistema e all'imposta personale, è stato creato un apposito complesso di norme a carattere agevolativo e detrattivo: sono previste indennità di sgravio fiscale universali differenziate rispetto ai livelli di reddito, di cui la minima è di 60 euro per i salari più alti, mentre la massima, di 118 euro, per quelli più bassi. Altre tipologie di agevolazioni fiscali comprendono l'assegno per i pensionati, l'assegno per una familiare a carico (figlio, coniuge o genitore), e, infine, quello per i disabili. Le spese che sono soggette a deduzione includono: spese per istruzione, servizi sanitari, contributi a fondi pensione privati, premi assicurativi sulla vita, ecc³⁵³.

Tra i risultati positivi ottenuti attraverso la *flat tax*, si è riscontrato, anche in Lettonia, un ingente incremento delle entrate erariali relative alla *personal income tax*, le quali hanno registrato un sensibile aumento. La riduzione della pressione fiscale ha altresì comportato un'efficacia riflessa sull'economia dello Stato Baltico, determinando un forte slancio della stessa³⁵⁴.

³⁵¹ M. RĂDULESCU, *The Fiscal Reforms and Flat Tax in Europe and CEE Countries*, Scientific Bulletin Economic Sciences, 2011, Volume 10/ Issue 2, p.9.

³⁵² M. RĂDULESCU, *The Fiscal Reforms and Flat Tax in Europe and CEE Countries*, Scientific Bulletin Economic Sciences, op. cit., 2011, p.8.

³⁵³ S. BARRIOS, V. IVAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, A. MAFTEI, *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, pp. 87 tabella n.2 fonte EUROMOD, 21 ottobre 2019.

³⁵⁴ M.KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op. cit., p.8.

Tuttavia, il sistema fiscale di Riga finiva per tassare in egual misura persone estremamente ricche e persone estremamente povere, determinando un elevato carico impositivo per i salari più bassi, causando, perciò, un'accentuazione delle disuguaglianze sociali. Pertanto, sulla spinta della Commissione UE, ed evidentemente anche in un'ottica maggiormente ispirata a criteri redistributivi, l'1° gennaio 2018 è entrato in vigore un nuovo progetto che ha decretato l'allontanamento della Lettonia dal sistema della tassa piatta.

L'iniziativa di scostamento dall'idea di un'unica aliquota, a favore di un riavvicinamento ad un sistema fiscale progressivo, è avvenuta ad opera dell'esecutivo lettone, guidato dal primo ministro Māris Kučinskis, che eletto l'11 febbraio 2016, ha abolito la tassa piatta al 23%, varando una riforma tributaria che prevede tre diverse aliquote d'imposta: 20%, 23% e 31,4%.

Con tale riforma si è cercato di semplificare il rapporto intercorrente tra fisco e contribuente, ma questa volontà, nella realtà storico-economica dei fatti, si è tradotta in un taglio sostanziale dell'imposizione fiscale. Infatti, l'unico scaglione di reddito superiore all'aliquota unica prevista fino al 2017 è quello del 31.4% il quale, però, risulta essere appannaggio di una classe molto ridotta di cittadini lettoni, pari a poco più di 20.000 di essi, cioè i percettori di redditi superiori a 55.000 euro.

Il ceto c.d. medio, ovvero coloro i quali percepiscono redditi compresi tra i 20 mila euro e i 55 mila euro, invece è soggetto ad una tassazione del 23%. I cittadini con redditi inferiori a 20 mila euro, invece, vengono tassati con un'aliquota pari al 20%.

Anche nel sistema tributario lettone, poi, è presente una *no tax area*, ideata per coloro che dichiarano fino a 2400 euro l'anno, esenzione che nel 2020 è stata estesa alla cifra dei 3 mila euro.

La riforma fiscale ha abbracciato anche la tassazione delle imprese. Innanzitutto, è presente un'esenzione dall'imposta per gli utili reinvestiti. In secondo luogo, è stata prevista un'unica aliquota del 12% a favore degli esercizi commerciali che fatturano all'anno meno di 7000€, mentre, qualora si tratti di attività economiche con fatturato superiore a 100.000€ l'anno, la relativa aliquota corrisponderà al 15%.

2.3 LA LITUANIA

Anche la Lituania, come le già esaminate, confinanti, repubbliche baltiche, a seguito dello smembramento dell'Unione Sovietica, ha inteso discostarsi da ideologie politico economiche filocomuniste per sposare teorie ispirate a un maggiore liberismo. Infatti, le principali politiche della Lituania furono, e sono tutt'ora, incentrate sulla creazione di condizioni economiche in grado di catalizzare l'interesse delle imprese. Pertanto, nel 1994, le autorità economiche lituane hanno spinto per l'introduzione di un sistema *flat*, il quale prevedeva un'aliquota del 33% per i redditi delle persone fisiche, pari alla più alta delle aliquote marginali previste prima della riforma³⁵⁵.

La base imponibile sulla quale applicare l'imposta derivava dal reddito lordo al quale, però, andavano dedotte alcune componenti: i redditi non imponibili (che sostanzialmente coincidono con le prestazioni di previdenza sociale), il prezzo di acquisto della proprietà e le spese ad essa connesse. In un'ottica ispirata a una maggiore progressività sistemica vi sono alcuni meccanismi agevolativi a cui possono accedere i contribuenti lituani: sono infatti da ritenersi deducibili le indennità di assicurazione sulla vita, i contributi pensionistici volontari, i pagamenti per gli studi, gli interessi pagati sui prestiti relativi ai contratti per l'alloggio stipulati prima del 2009, nonché alcune indennità aggiuntive per i genitori che hanno, nel proprio nucleo familiare, minori e disabili³⁵⁶.

Per quanto riguarda i dividendi distribuiti dalle società, essi sono soggetti ad un'aliquota pari al 15%. Per gli interessi e i redditi da locazione si applica l'aliquota del 15% per l'importo che non superi il limite di 149.968 euro, mentre, superata detta soglia, il prelievo sale al 20% per l'intero ammontare. I redditi derivanti dallo svolgimento di attività professionali sono assoggettati ad una tassazione del 5% purché, però, gli stessi non superino la soglia degli euro 20.000 annui, mentre per la parte eccedente scontano

³⁵⁵ In tal senso, M. KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op. cit., p.7.

³⁵⁶ S. BARRIOS, V. IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, A. MAFTEI, *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, pp. 87 tabella n.2 fonte EUROMOD, 21 ottobre 2019.

un'aliquota che aumenta progressivamente fino a raggiungere il 15% per importi che oltrepassano il limite di euro 35.000³⁵⁷.

La Lituania, nel periodo di implementazione del sistema *flat*, in particolare nel primo anno di riforma, ha potuto constatare un sensibile aumento delle entrate erariali, ma, sul punto, va rilevato che tale incremento si è drasticamente ridotto nei periodi d'imposta successivi. Tale aumento è comunque da considerarsi conseguenza della scelta di un'unica aliquota corrispondente a quella maggiore tra le aliquote presenti nel sistema fiscale precedente³⁵⁸.

Tuttavia, nel 2019, la struttura tributaria lituana è stato oggetto di riforma, la quale è entrata ufficialmente in vigore il 1° gennaio 2020, introducendo un sistema progressivo di tassazione, basato su regole che permettono di calcolare aliquote specifiche per ciascuna categoria di reddito.

Difatti, è previsto che le aliquote progressive del 20 e 32% si applicano a:

- redditi da lavoro dipendente;
- compensi corrisposti per le attività del consiglio di sorveglianza o di gestione;
- royalties³⁵⁹.

Con tale riforma si è stabilito che l'imposta venga calcolata separatamente per ciascun reddito secondo il c.d. *schedular system* per poi, successivamente, procedere al cumulo degli stessi in dichiarazione, potendo, in tal modo, beneficiare di deduzioni e detrazioni. A titolo esemplificativo, per il 2020 è stata prevista una detrazione, da calcolare mensilmente pari a 607 euro, per i redditi di lavoro dipendente valevole per i soli contribuenti che abbiano un reddito mensile inferiore ad euro 2666.

Gli scaglioni di reddito introdotti con la riforma del 2019 sono stati modificati, con decorrenza 1° gennaio 2020, mediante una contrazione dell'importo della soglia massima del primo scaglione che è sceso da euro 136.344 a euro 104.278 e mediante un contemporaneo aumento dell'aliquota applicabile ai redditi che eccedono tale ammontare

³⁵⁷ In Fiscooggi, *SCHEDA PAESE – LITUANIA*, aggiornamento a cura di M.L. GUERMANI, 4 giugno 2020;

³⁵⁸ P. SAAVEDRA, A. MARCINCIN, J. VALACHY, *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank, 2007, op. cit., p.49.

³⁵⁹ *Lithuania - Income tax – KPMG Global* su KPMG, 18 novembre 2019.

che passa dalla previgente aliquota del 27% all'attuale pari al 32%. L'imposta sul reddito delle persone fisiche si calcola pertanto applicando l'aliquota del 20% ai redditi che non superano la soglia di euro 104.278 e del 32% per l'ammontare di redditi che superano tale importo³⁶⁰.

La riforma ha toccato anche il reddito prodotto dalle persone giuridiche, la cui aliquota ordinaria è pari al 15%. Inoltre, a partire dal 1° gennaio 2020 e fino alla fine del 2022, i ricavi delle istituzioni finanziarie che superano la soglia di 2 milioni di euro sono soggetti ad un'aliquota maggiore, pari al 20%. Tra le numerose agevolazioni previste nel sistema lituano è da tenere presente quella relativa alle microimprese (ovvero le realtà con un massimo di 10 dipendenti reddito lordo annuo fino a 300.000 euro). Tali imprese possono beneficiare, per il primo anno di esercizio, di un'aliquota dello 0% e, successivamente, di un'aliquota del 5%.

Dopo tale disamina relativa ai sistemi tributari delle repubbliche baltiche e di come la *flat tax* abbia segnato un allontanamento dalle politiche del blocco sovietico, nel prossimo paragrafo si analizzerà il caso della Russia, stato che, verosimilmente, ha tratto i migliori vantaggi dall'applicazione della *flat tax*.

2.4 LA FLAT TAX IN RUSSIA: IL CONTESTO POLITICO – SOCIALE

A seguito della crisi finanziaria del 1998 che colpì la Russia, nella sua popolazione si instaurò un clima di forte sfiducia: si era creato infatti un netto divario tra quei pochi che pagavano le imposte e il ceto abbiente che, invece, trasferiva i propri patrimoni nelle legislazioni fiscalmente paradisiache.

Nel 1999, sia le politiche del primo ministro Primakov e che la massiccia svalutazione del rublo, il quale riuscì a valorizzare l'industria in termini di competitività, diedero una notevole spinta allo sviluppo avviando la ripresa per l'economia russa. Tale situazione, ma soprattutto la crescente popolarità del premier Primakov, portarono il Presidente El' Cin a revocarlo, nominando al suo posto il già ministro degli interni e direttore dei servizi

³⁶⁰ In Fiscooggi, *SCHEDA PAESE – LITUANIA*, aggiornamento a cura di M.L. GUERMANI, 4 giugno 2020;

segreti FSB, Stepasin. Anche l'esperienza dell'esecutivo presenziato da quest'ultimo, però, fu breve, dal momento che durò per soli pochi mesi, dal maggio all'agosto del 1999. Infatti, El' Cin decise di ritirare anche Stepasin, nominando al suo posto Vladimir Putin, che, all'epoca, rivestiva la carica di direttore presso i Servizi Segreti (ex KGB). Già dall'inizio del suo mandato, Putin iniziò ad attirare a sé il *placet* popolare tanto che, il 26 marzo del 2000, vinse le elezioni presidenziali. La politica del nuovo presidente fu subito chiara; intervenne infatti in tre settori: quello degli istituti economico-finanziari, quello legislativo e quello industriale. Per quanto qui di interesse ci si concentrerà nell'esaminare le prime due succitate aree di intervento. Tali azioni influirono, dapprima, sul settore fiscale col fine di consentire una rapida ripresa economica delle casse del Cremlino. A tal proposito, il sistema tributario fu innovato, anche alla luce dei risultati conseguiti dalle adiacenti repubbliche baltiche, e fu introdotta una *flat tax* con aliquota fissata nella misura del 13%³⁶¹.

Tale novità mirava a sradicare totalmente l'ordinamento fiscale previgente il quale contemplava un sistema progressivo³⁶² che aveva come massima aliquota quella del 30%, studiato appositamente per garantire il massimo gettito a favore dell'erario russo. Il risultato del sistema previgente, però, non fu quello sperato. Infatti, la previsione di un'imposta sul reddito progressiva, sistema in cui i contribuenti devono affrontare un'imposta marginale più elevata per aumentarne i ricavi, non era riuscita ad aumentare le entrate e, in aggiunta, aveva incoraggiato l'evasione fiscale³⁶³. Tale esperienza fiscale precedente aveva favorito l'espansione di una generalizzata sfiducia dei cittadini, poiché erano pochissimi i contribuenti che effettivamente pagavano le imposte, mentre il ceto più ricco spostava i propri *assets* nei paradisi fiscali.

Nella ripresa economica russa, del nuovo millennio, incisero anche gli importanti influssi di capitale che aumentarono, grazie al rincaro del petrolio e del gas ma soprattutto

³⁶¹ A. IVANOVA, M. KEEN, A. KLEMM, *The Russian flat tax*, IMF working paper, 2005, pp.4.

³⁶² Precedentemente le aliquote marginali di tassazione del reddito delle persone fisiche erano tre ed erano fissate nella misura del 12%, 20%, 30%.

³⁶³ A. RABUSHKA, *The Flat Tax in Russia and the New Europe*, in *National Center for Policy Analysis*, 2003.

in virtù delle innovative riforme attuate da Putin, che riuscirono a cogliere il momento e aumentare lo sviluppo dell'economia russa³⁶⁴.

2.4.1 CARATTERISTICHE DELLA *FLAT TAX* IN RUSSIA

Sulla scorta della positiva esperienza di riforma del sistema fiscale estone, anche la Russia nel 2001 ne seguì l'esempio. Infatti, l'ordinamento russo, da sempre imperniato su tre livelli di tassazione (federale, regionale, locale) optò per instaurare un sistema fiscale con un'unica aliquota marginale fissata in una misura relativamente ridotta, pari, appunto, al 13%. Questa scelta, oltre alle altre motivazioni già esaminate, voleva generare una maggiore *compliance* tra Fisco russo e contribuenti, garantendo anche un rafforzamento dei controlli relativi all'evasione fiscale.

Anche nell'esperienza russa di *flat tax* è stata prevista una soglia esente da imposta: vi è infatti la previsione di una *no tax area* per i cittadini con un reddito fino a 4800 rubli (169 euro). In realtà, tale deduzione non si configurava come una vera e propria novità per il sistema fiscale russo, dal momento che già in quello precedente era previsto che al primo scaglione di reddito non fosse applicata alcuna aliquota. Di conseguenza, la riforma alzò semplicemente la soglia esente, in modo da garantire una maggiore progressività al sistema. Questa deduzione personale, però, non era garantita a tutti indipendentemente dall'entità dei redditi posseduti: essa veniva concessa solo fino ad un determinato ammontare di reddito, oltre il quale svaniva del tutto. Pertanto, per i possessori di redditi elevati il prelievo assumeva un andamento rigidamente proporzionale, con un'aliquota media coincidente con quella marginale³⁶⁵.

L'imposta personale ad aliquota unica del 13% non si applicava in toto a tutte le tipologie di reddito: infatti, per le vincite di gioco e le indennità assicurative venne stabilita una tassazione pari al 35%³⁶⁶.

³⁶⁴ D. M. NUTI, *La transizione nell'economia Russa*, Treccani, 2009.

³⁶⁵ In tal senso, M. KEEN, Y. KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op.cit., p.8.

³⁶⁶ A. IVANOVA, M. KEEN, A. KLEMM, *The Russian Flat Tax Reform*, IMF Working Paper, 2005, WP/05/16.

Oltre alla *personal allowance* era previsto un sistema di detrazioni, al quale potevano accedere soltanto i cittadini residenti nella Federazione Russa, così articolato:

- deduzione standard per i figli a carico pari a 1.400 rubli (49.50 euro) per il primo e secondo figlio e di 3.000 (106 euro) per quelli successivi o con disabilità. Tale deduzione mensile spetta soltanto qualora il reddito annuale non superi i 350mila rubli complessivi (12.385 euro);
- deduzione a carattere sociale fino a 120 mila rubli (4264 euro) per spese mediche, educative, previdenziali e assicurative effettuate per sè stessi;
- deduzione fino a 50mila rubli (1769 euro) per le spese educative di ciascun figlio;
- deduzioni per le plusvalenze originate dalla vendita di beni immobiliari. Queste dipendono dalla tipologia di bene e dal periodo di possesso;
- deduzione fino a due milioni di rubli (circa settantacinquemila euro) per l'acquisto o la costruzione di immobili a scopo residenziale;
- deduzioni fino a tre milioni (circa centosessantamila euro) di rubli per gli interessi sui mutui per l'acquisto di immobili a scopo residenziale³⁶⁷.

Interessante notare come i dividendi venivano interamente esclusi da imposizione a livello personale, subendo una tassazione alla fonte in capo alla società. Tuttavia, ai fini di coordinare il prelievo societario con la fruizione della *personal allowance*, ai soci veniva garantita la facoltà di computare i dividendi in dichiarazione in mancanza di altri redditi capienti ad assorbire la deduzione personale e chiedere la restituzione di quanto già versato a livello societario, ottenendo così un credito d'imposta rimborsabile.

È doveroso rilevare che le plusvalenze derivanti da partecipazioni in imprese russe acquisite a partire dall'anno 2011 sono, altresì, da ritenersi esenti. Soggette a stessa positiva sorte sono altresì le plusvalenze originatesi dalla vendita di altre proprietà (non immobili) possedute da almeno 3 anni.

³⁶⁷ In Fiscooggi, "SCHEDE PAESE – RUSSIA", aggiornamento a cura di L. CAMPANELLI, 28 dicembre 2018;

Le novità della riforma fiscale non si fermarono qui. Per quanto attiene l'imposta sul reddito delle persone giuridiche fu inizialmente introdotta un'aliquota del 12%, passata al 25%, e poi scesa al 20% (di cui il 3% costituisce l'imposta federale, mentre il 17% quella regionale).

Ulteriori interventi investirono anche l'intero sistema di contribuzione sociale. Prima delle nuove disposizioni fiscali, infatti, i contributi sociali venivano pagati separatamente dai fondi pensione, sociali, sanitari e veniva applicata un'aliquota unica per tutti i livelli di reddito, di cui il 38,5% a carico del datore di lavoro e l'1% a carico del prestatore di lavoro.

A seguito della riforma del 2001, venne introdotta esclusivamente a carico del datore una singola «imposta sociale unificata», che prevedeva una serie di aliquote marginali che andavano dal 35,6% fino al 5%, applicabile rispettivamente a favore di stipendi il cui ammontare era inferiore ai 100.000 rubli (3540 euro) e superavano i 600.000 (21230 euro) rubli. Evidentemente anche ciò fu attuato per assicurare ulteriore progressività al sistema tributario. Attraverso questa drastica politica fiscale, si tentò di dare una forte scossa all'economia russa, stimolando investimenti e consumi.

Putin, immediatamente dopo l'entrata in vigore di tale riforma, assistette all'esponentiale aumento del gettito nelle casse del Cremlino: ormai, per i contribuenti russi, l'evasione e l'elusione fiscale non venivano più considerate come pratiche arbitrarie da attuare nella prassi. Infatti, attraverso il sistema di riduzione e di semplificazione delle aliquote, già nel 2002 le entrate derivanti dalla tassazione sul reddito delle persone fisiche aumentarono del 46% in termini nominali e del 26% in termini reali. Non solo, anche il prodotto interno lordo russo aumentò con una media annua del 6,2% nel periodo 2001-2008³⁶⁸.

A fronte di tali eventi che determinarono la ripresa dell'economia russa, facendole vivere una vera e propria stagione di rinascita, si dedusse che i benefici che ne derivarono fossero conseguiti proprio dall'introduzione del sistema della *flat tax*.

³⁶⁸ S. SBROIACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi Tributari*, n.1/2015 p. 19, ss.

Una tale revisione di carattere fiscale senz'altro fornì un suo importante contributo nell'opera di rinnovamento della crescita economica di tale Nazione, ma allo stesso tempo non fu ritenuta la causa principale. Sebbene l'allargamento della base imponibile e l'emersione dei redditi precedentemente sommersi abbiano contribuito ad aumentare l'ammontare delle entrate del Cremlino, questi ultimi non vanno considerati gli unici fattori alla base della ripresa. Infatti, le analisi inerenti alle entrate dello Stato russo prima e dopo la riforma del 2001 testimoniarono come l'aumento del gettito fiscale, nonostante avesse registrato i suoi risultati migliori proprio all'alba dell'introduzione del sistema della *flat tax*, non fosse unicamente riconducibile a quest'ultimo fattore. Altre variabili sembrano aver influito.

In particolare, si evidenziò come la gran parte dell'aumento delle entrate fiscali fosse dovuto all'impennata dei prezzi del gas naturale e del petrolio. Com'è noto, la Russia è celebre per il suo settore petrolchimico: le entrate dovute al pagamento delle imposte indirette sui prodotti petrolchimici costituiscono il 4% del PIL del Paese, valore che risulta essere almeno il doppio rispetto a quello relativo alle entrate dei Paesi dell'Europa occidentale³⁶⁹. Va da sé che l'aumento dei prezzi di tali prodotti dispiegò i suoi effetti sulle accise, sulle imposte del commercio, sulle imposte sul reddito delle società e sulle materie prime. Per tali motivazioni è pacifico affermare che la maggior parte della crescita del Paese deve essere attribuita al boom del settore energetico piuttosto che agli effetti di una *flat tax* al 13%³⁷⁰, la quale, come a breve vedremo, ha sicuramente stimolato la contribuzione anche alla luce della conseguente semplificazione del sistema dichiarativo e degli adempimenti tributari³⁷¹.

Difatti, la citata riforma fiscale del 2001 è stata accompagnata da altre riforme strutturali che hanno riguardato l'ampliamento dei poteri accertativi dell'Amministrazione finanziaria³⁷². Nel tentativo di arginare il fenomeno evasivo si rese necessario intervenire

³⁶⁹ Ministero degli Affari Esteri, Istituto Nazionale per il Commercio Estero, *Rapporti Paese congiunti Ambasciate/Uffici Ice estero*, 2° sem. 2003, p.1 e ss.

³⁷⁰ S. FUGAZZI, *Flat tax flop, la lezione che arriva dall'Est*, 21 novembre 2017, in *Il Sole 24 ore*.

³⁷¹ In tal senso D. J. MITCHELL, *La rivoluzione della "flat tax" nell'Europa dell'Est*, Istituto Bruno Leoni Focus, n.7 del 20 agosto 2005, p.1.

³⁷² Così S. SBROIAVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, op. cit., pp. 19, ss.

attraverso la predisposizione di un numero identificativo di ogni contribuente, in modo da poter rendere più immediata e semplice la quantificazione dell'imposta dovuta. Come emerge dalle statistiche³⁷³, l'evasione fiscale connessa all'imposta personale si è ridotta del 30% già nel primo anno di vita della riforma. Tuttavia, non è certo che tale dato sia stato originato da un'aliquota fiscale più vantaggiosa o dal radicale cambiamento di atteggiamento delle agenzie fiscali russe, diventate più severe e rigorose in sede di controllo delle dichiarazioni dei redditi.

Di fatto, sembra quindi che l'esperienza russa presenti molteplici aspetti da considerare congiuntamente al fine di stabilire la sussistenza, o meno, di un nesso tra riduzione dell'aliquota ed incremento del gettito; molto probabilmente la *flat tax* ha avuto un ruolo importante in termini di semplificazione del sistema fiscale e aumento delle entrate fiscali, in concomitanza con altri fattori non trascurabili³⁷⁴.

Tuttavia, con il passare degli anni, il sistema della *flat tax* in Russia ha accentuato fortemente le disuguaglianze sociali e gli effetti ottimali menzionati non si sono ripetuti negli anni immediatamente successivi alla riforma. La situazione economica russa è risultata altalenante, e senz'altro ha risentito anch'essa degli effetti della crisi economica: infatti, con molto sforzo è riuscita ad eguagliare gli stessi risultati di un tempo o addirittura ha registrato forti perdite.

Allo stato attuale, a causa della forte crisi che ha messo in ginocchio tutto il mondo in seguito alla diffusione del virus COVID-19, il Presidente Putin ha predisposto alcune nuove manovre finalizzate a rilanciare l'economia del Paese che, come per il resto del globo, è stata fortemente debilitata dalla pandemia.

Dal 1° gennaio 2021 la Russia ha deciso di abbandonare la *flat tax*, stabilendo un aumento dell'aliquota dell'imposta sul reddito personale dal 13% al 15 %, per i titolari di redditi superiori a 5.000.000 di rubli l'anno (70.000 euro circa).

Gli ulteriori introiti che ne deriveranno verranno esclusivamente destinati per migliorare l'economia, decisamente abbattuta dall'incessante dilagare del virus.

³⁷³ Y. GORODNICHENKO, J. MARTINEZ – VAZQUEZ, K. SABIRIANOVA PETER, *Lessons from Russia's 2001 Flat Tax Reform*, 19 febbraio 2008 in vox.eu.org.

³⁷⁴ S. SBROIAVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi Tributari*, n.1/2015 p. 19, ss.

2.5. LA GEORGIA

Nel 2005 anche la Georgia introdusse la *flat tax*, con una tassazione fissa del 12% (attualmente del 20%), a discapito del sistema precedente che prevedeva 4 aliquote crescenti in base al reddito, ossia 12%, 15%, 17% e 20%³⁷⁵. Caratteristica peculiare di questa Nazione è quella di aver implementato una *flat tax* pura, ovvero senza alcuna deduzione personale alla base, risultando quindi l'imposta personale essere rigidamente proporzionale.

A tal proposito risulta opportuno, fin da ora evidenziare una delle differenze applicative effettuando un confronto tra la Slovacchia, che successivamente verrà analizzata, e la Georgia: nel primo caso il perimetro dell'*area no tax* si è più che raddoppiato in termini reali rispetto ai livelli pre-riforma al fine di rafforzare la progressività del sistema, mentre nel secondo caso, vista la presenza di un'aliquota relativamente bassa (12%), l'introduzione della *flat tax* ha comportato la completa abolizione di qualsiasi forma di deduzione, detrazione e soglia di esenzione fiscale³⁷⁶.

Il 2011, però, fu un anno di riforme importanti nel Paese. Tra i preminenti obiettivi del codice tributario, entrato in vigore dal 1° gennaio di quello stesso anno, vi era quello di accrescere la *tax compliance* tra Fisco e contribuenti, la volontà di tutelare i diritti del contribuente e di creare un modello di amministrazione finanziaria più funzionale ed efficiente. Di talché, il sistema rigidamente proporzionale appena menzionato è stato sostituito dalla previsione di una *no tax area*. Qualora un soggetto abbia un reddito annuo non superiore a 30.000 GEL (7538 euro) e rispetti ulteriori tassativi requisiti potrebbe ottenere il riconoscimento dello *status* di micro-contribuente e, pertanto, non verrebbe assoggettato ad alcuna tassazione.

Dal periodo d'imposta 2015 i redditi personali sono soggetti a una tassazione con un'aliquota del 20%. Nella base imponibile vengono considerate tre diverse fonti di

³⁷⁵ Così M. KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op.cit., p.10 ss.

³⁷⁶ P. SAAVEDRA, A. MARCINCIN, J. VALACHY, *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank, 2007, op. cit., p.51.

produzione del reddito: redditi da lavoro dipendente, redditi da attività economiche, e, infine, altri redditi. Per perseguire, inoltre, una maggiore semplificazione del sistema è stato disposto che se un soggetto percepisce esclusivamente redditi per i quali è prevista una ritenuta alla fonte a titolo di imposta oppure un'imposta sostitutiva non è tenuto ad assolvere l'obbligo di presentazione della dichiarazione. Naturalmente, in tutti gli altri casi (ad esempio per i redditi di fonte estera) tale adempimento è obbligatorio *ex lege*.

Nella terza categoria, ovvero, quella indicata come “redditi da attività economiche” oltre ai “redditi di impresa” e quelli “di lavoro autonomo” vi rientrano anche i dividendi, i *capital gain*, gli interessi, le *royalties*, i canoni di leasing e i redditi da locazione. A tutti essi si applica un'aliquota del 5%.

Non rientrano, invece nel reddito complessivo le seguenti voci:

- dividendi ed interessi erogati da soggetti residenti e precedentemente assoggettati a ritenuta a titolo di imposta;
- alimenti ricevuti dall'ex coniuge;
- plusvalenze da cessione di fabbricati detenuti da più di 2 anni e non utilizzati nell'attività di impresa;
- *capital gain* relativi a titoli pubblici³⁷⁷.

Per quanto attiene la tassazione delle persone giuridiche in Georgia, diversamente dalle persone fisiche, vengono tassate per i redditi ovunque prodotti, mentre, al contrario le società estere saranno soggette ad imposizione soltanto per i redditi prodotti sul territorio dello Stato, anche attraverso stabili organizzazioni ivi localizzate. Per far in modo che una società venga considerata residente in Georgia è necessario che questa abbia la sede legale nel territorio dello Stato, oppure se ivi svolge la maggior parte della propria attività amministrativa, o infine, se l'attività economica è attuata effettivamente *in loco*.

L'aliquota fiscale a cui sono soggette le persone giuridiche è fissata nella misura del 15%, e deve essere applicata alla differenza tra reddito lordo e deduzioni tassativamente riconosciute dall'ordinamento tributario georgiano.

I *capital gain*, i beni ricevuti a titolo gratuito e i redditi di natura finanziaria concorrono alla formazione del reddito d'impresa.

³⁷⁷ In Fiscooggi, “SCHEDE PAESE – GEORGIA”, aggiornamento a cura di G. TESTONI, luglio 2015;

Il reddito prodotto dalle persone giuridiche viene tassato, in un primo momento, in capo alla società secondo il meccanismo dell'imputazione; poi, successivamente, al momento della distribuzione dei dividendi e soltanto qualora gli stessi siano corrisposti a persone fisiche, residenti o non residenti, oppure a società non residenti, sono soggetti ad una ritenuta a titolo di imposta del 5%.

I risultati della riforma nel territorio georgiano dimostrarono una diminuzione degli introiti derivanti dalla tassazione dei redditi personali, che però furono compensati da quelli derivanti dalla tassazione sul reddito delle società, delle imposte indirette e delle accise, determinando un aumento della crescita economica.

Infatti, dato che prima della riforma l'aliquota media effettiva della *personal income tax* si assestava intorno al 18%, ci si aspettava dopo l'introduzione dell'aliquota unica al 12% un drastico calo delle entrate tributarie relative al tributo personale. In realtà, il calo fu inferiore rispetto al previsto, determinando una riduzione del PIL di solo 0.2 punti percentuali³⁷⁸.

Dall'altro lato, va però registrato un aumento del gettito derivante sia dalle entrate tributarie relative alla *corporate tax* che da quelle sulle imposte indirette. Le entrate totali nelle casse erariali georgiane, pertanto, rimasero sostanzialmente invariate.

2.6 LA SLOVACCHIA

In Slovacchia attualmente la pressione fiscale complessiva, considerati anche i contributi sociali, si attesta ad un valore stimato del 28.5 %, valore chiaramente inferiore rispetto a quello della media UE del 38.5 %. Tutto ciò è l'evidente risultato della riforma fiscale del 2004 la quale, a seguito dell'annessione del Paese nell'Unione Europea, ha inteso modificare l'ordinamento tributario slovacco introducendo un sistema di tassazione notevolmente semplificato.

L'esperienza di *flat tax* in Slovacchia dipinge un quadro a dir poco scoraggiante. Nonostante il Fondo Monetario Internazionale avesse raccomandato di agire in maniera

³⁷⁸ Il PIL passò dal 2,7% al 2,5 %. In tal senso vedasi M. KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op.cit., p.10 ss.

graduale, la Slovacchia introdusse nel 2004, stesso anno in cui adottò l'euro³⁷⁹, in una volta sola un uguale aliquota del 19% sia per il reddito delle persone fisiche, che per quello delle imprese e per l'IVA³⁸⁰. Inoltre, vennero eliminate alcune importanti deduzioni ed ampliata l'area *no tax* da Sk 38.760 (1286 euro) a Sk 80.832³⁸¹(2683 euro).

Fu eliminata l'imposta sui dividendi con aliquota del 15% e furono eliminate anche le tasse di successione e donazione. Questo ultimo elemento rendeva la *flat tax* slovacca fedele al modello di tassazione previsto dai suoi teorizzatori statunitensi, in quanto consiste nell'eliminazione della distorsione fiscale a danno del reddito risparmiato e investito, che si traduce, ad esempio, nell'assenza di tasse di successione³⁸².

La riforma dell'imposta sul reddito ha incluso un importante ridimensionamento delle esenzioni, con la rimozione di alcune indennità per interessi e redditi da capitale, contributi pensionistici privati aggiuntivi. Venne fortemente ridimensionato l'ammontare dei sostegni sociali per i soggetti che non svolgevano alcuna attività e venne ideata una riduzione implicita dell'ammontare dell'aliquota per i soggetti che continuavano a lavorare oltre l'età pensionabile. Inoltre, furono ridotte le indennità per il licenziamento e fu permesso il rinnovo a tempo indeterminato dei contratti con scadenza.

Dall'adozione di un'unica aliquota conseguì un importante risultato: il numero di dichiarazioni dei redditi presentate da lavoratori autonomi è cresciuto del 14,6% nel primo anno di attuazione della *flat tax*³⁸³. Dal punto di vista delle entrate tributarie, però, esse diminuirono drasticamente: nel 2004, esse ammontavano al 31,5% del PIL, nel 2012 al 28,3%. Il gettito fiscale specificamente concernente l'imposta sul reddito delle persone fisiche ha avuto un andamento altalenante nelle annualità considerate, aumentando ovvero decrementando di anno in anno di qualche decimo di punto percentuale³⁸⁴. Anche i risultati dal punto di vista sociale derivanti dal nuovo sistema *flat* non furono

³⁷⁹ DRAGHI, GNOMI, *Flat tax flop, la lezione che arriva dall'Est*, 21 novembre 2017, in *Il Sole 24 ore*.

³⁸⁰ A. AMBRUS, *The advantages and backdraws of the flat-rate personal income tax*, *Journal of International Studies*, Vol. 5, No 2, 2012, p. 51.

³⁸¹ M. KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op.cit., p.11 ss.

³⁸² D. J. MITCHELL, *La rivoluzione della "flat tax" nell'Europa dell'Est*, Istituto Bruno Leoni Focus, n.7 del 20 agosto 2005, op. cit., p.3.

³⁸³ P. SAAVEDRA, A. MARCINCIN, J. VALACHY, *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank, 2007, op. cit., p.53.

³⁸⁴ S. SBROIIVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi Tributarî*, n.1/2015 p. 19, ss.

soddisfacenti: da un lato, l'aliquota unica aggravò particolarmente il prelievo sui redditi più bassi, dall'altro non incentivò l'auspicato flusso di investimenti stranieri nel territorio slovacco.

A fronte di tali esiti deludenti e dello scontento popolare che si manifestò in vere e proprie rivolte, il Paese decise di ritornare ad un sistema a tassazione progressiva, ottenendo già da subito ottimi risultati in termini di entrate fiscali, le quali aumentarono sin dall'anno successivo a tale cambiamento.

La tassazione delle persone fisiche è ora incentrata su due aliquote fiscali. Per coloro i quali, durante l'anno fiscale, registrano redditi fino a 35.022,21 euro si applica l'aliquota del 19% mentre a coloro che superano tale soglia si applica l'aliquota del 25%. Tra le differenti categorie di redditi soggetti all'imposta personale vi sono:

- redditi da lavoro dipendente;
- redditi d'impresa, di lavoro autonomo, da prestazione di servizi o di consulenza, ovvero attività assimilate;
- redditi corrisposti da una stabile organizzazione di una società estera;
- redditi da capitale e altri redditi.

Va evidenziato che, nel sistema slovacco, sono previste numerose tipologie di deduzioni dal reddito complessivo delle persone fisiche. Per i redditi da lavoro dipendente sono deducibili solamente i contributi per l'assicurazione sanitaria versati dal lavoratore e quelli per la previdenza sociale obbligatoria. La riforma fiscale, poi, fu accompagnata dalla previsione di un sistema di sussidi finalizzati ad incentivare il lavoro e dall'aumento delle agevolazioni fiscali.

La legge n.595 del 2003 che introdusse il sistema ad aliquota unica, aveva altresì previsto, a decorrere dal 1° gennaio 2004, una riduzione dell'aliquota prevista per l'imposta sul reddito delle persone giuridiche dal 25 al 19%, fissandola, dunque, su di un medesimo livello del tributo personale. Tuttavia, il prelievo societario è stato nuovamente ritoccato, alzando l'aliquota inizialmente al 23%, dal 1° gennaio 2013, e infine dal 2016 al 22%. Sono assoggettate a tale imposta sia le società residenti, cioè quelle che sono costituite ovvero hanno la sede amministrativa in Slovacchia, per i redditi ovunque

prodotti che le stabili organizzazioni di società non residenti in Slovacchia, limitatamente ai redditi prodotti sul territorio dello Stato.

Il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società comprende: gli interessi, le plusvalenze, i redditi derivanti da beni immobili, i proventi da attività agricole³⁸⁵.

Sono invece esenti da tassazione:

- i dividendi maturati e pagati dopo il 1° gennaio 2004;
- i redditi derivanti da successioni e/o donazioni;
- i redditi che derivano dall'acquisizione di nuove azioni per un aumento di capitale sociale da utili non distribuiti ovvero da fusioni e/o scissioni.

Riguardo il sistema di tassazione slovacco, principalmente in relazione al periodo in cui ha trovato applicazione la *flat tax*, alcuni autori³⁸⁶ hanno rilevato una serie di punti deboli che sono diventati evidenti nel tempo, segnalando, in particolare, livelli inferiori di gettito e adempimenti fiscali, a causa di un'amministrazione tributaria debole e di aliquote di contribuzione sociale (SSC) troppo elevate. Nel lavoro a cura di Remeta, Perret e Jares in particolare si legge che “*the current tax system suffers from weaknesses that constrain its capacity to raise additional revenues and to create the conditions for inclusive and sustainable economic growth*”. Infatti, come altri sostengono il gettito relativo alla *personal income tax* ha influito sul PIL dello 0.7% a scapito delle previsioni delle stesse istituzioni slovacche. La stessa sorte ebbe il gettito relativo alla *corporate income tax*. Le perdite erariali sono state compensate dal conseguente aumento delle entrate relative all'imposizione indiretta determinando, anche in questo caso un'incisività piuttosto neutrale della *flat tax* riguardo la crescita o decrescita economica di un Paese³⁸⁷.

³⁸⁵ In Fiscooggi, “SCHEDE PAESE – SLOVACCHIA”, aggiornamento a cura di M.G. IMBESI, luglio 2017

³⁸⁶ In “*Moving Beyond the Flat Tax - Tax Policy Reform in the Slovak Republic*” di Remeta, J., S. Perret, M. Jareš e B. Brys, 2015.

³⁸⁷ M.KEEN, Y.KIM, R. VARSANO, *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, op. cit., p.12.

2.7 LA ROMANIA

Negli ultimi anni, la Romania ha compiuto significativi progressi al fine di ottenere gli attesi risultati nella lotta all'evasione ed erosione delle basi imponibili, nella cooperazione a livello internazionale e nella trasparenza sulle norme fiscali. Infatti, le istituzioni romene hanno già da tempo intrapreso un progetto di revisione del sistema tributario, cercando di rafforzare, nel contempo, la propria credibilità nei confronti della Comunità Internazionale.

Tra le novelle legislative, però, di nostro maggiore interesse è senz'altro da menzionare quella del 2005 che ha introdotto la *flat tax*, sostituendola al precedente sistema progressivo che disponeva di aliquote comprese tra il 18% e il 40%³⁸⁸. Questa riforma portò la Romania ad essere considerata una delle più ambite destinazioni d'investimento nell'Europa centro orientale³⁸⁹.

L'aliquota unica del tributo personale è stata fissata nella misura del 16%. Nella base imponibile sono state incluse una serie di ulteriori fonti di reddito personale che in precedenza erano tassate separatamente, con il fine di garantire una maggiore equità orizzontale del sistema. Essa è composta, dunque, dai redditi da lavoro subordinato e da lavoro autonomo, dai redditi da investimenti e proprietà, dalle pensioni pubbliche e private, da indennità contributive di malattia e disoccupazione e, infine, da indennità di fine rapporto.

Per garantire maggiore progressività al sistema, il reddito delle persone è soggetto a numerose forme di deduzione, anche se per i redditi di lavoro dipendente sussistono alcuni limiti: infatti, sono deducibili solamente i contributi per la previdenza sociale e quelli per l'assicurazione sanitaria versata dal lavoratore³⁹⁰. Inoltre, lo sgravio fiscale per i dipendenti ammonta a un massimo di 800 RON (*ndr*, LEU romeno, 164 euro) al mese e ha una pendenza di eliminazione graduale dello 0,5. I pensionati, invece, possono

³⁸⁸ I. LEONIDA, *Position of the Romanian tax system within the typology of tax systems*, Financ. Stud. n.3, 2015.

³⁸⁹ M. RĂDULESCU, *The Fiscal Reforms and Flat Tax in Europe and CEE Countries*, Scientific Bulletin Economic Sciences, op. cit., 2011, Volume 10/ Issue 2.

³⁹⁰ In *Fiscooggi*, "SCHEDE PAESE – ROMANIA", aggiornamento a cura di V. ROSSI, gennaio 2017;

beneficiare di uno sgravio fiscale fino a 2.000 RON (400 euro) al mese. È, altresì, previsto che un importo pari ad un massimo del 2% dell'imposta sul reddito delle persone fisiche pagato sui redditi da lavoro dipendente e autonomo, possa essere devoluto a organizzazioni non profit o per borse di studio private³⁹¹.

Con l'implementazione nell'ordinamento romeno del nuovo codice tributario la tassazione dei dividendi erogati da persone giuridiche romene ai residenti è passata da un'aliquota del 16% ad un'aliquota del 5%³⁹². In materia di plusvalenze, invece, sia i profitti percepiti dalla vendita di azioni che quelli derivanti dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili sono tassati con l'aliquota prevista per il reddito delle società, ovvero del 16%.

È peculiare, nell'ordinamento fiscale romeno, la presenza di notevoli regimi di favore per quelle aziende considerate microimprese le quali sono assoggettate ad aliquote che variano dall'1 al 3%. Il requisito oggettivo che deve essere rispettato affinché una società possa essere qualificata "micro-impresa" è quello di non possedere, nell'anno fiscale, redditi superiori a 100.000,00 €. In particolare, dal 1° febbraio 2017, sempre in relazione alle micro-imprese, sono presenti due aliquote differenti, a discapito del regime precedente che, contrariamente, ne prevedeva tre. Attualmente sono così articolate:

- 1% per le società che hanno alle loro dipendenze almeno 1 dipendente;
- 3% per le società che non hanno alcun dipendente.

Altra novità entrata in vigore nello stesso anno è la previsione secondo la quale dal 1° febbraio 2017, tutte le società che nel corso del 2016 hanno realizzato ricavi inferiori a 500.000 euro saranno automaticamente soggette al regime previsto per le microimprese.

Nel periodo in cui ha avuto attuazione il sistema della *flat tax* in Romania le statistiche fiscali³⁹³ hanno registrato maggiori entrate tributarie nelle casse erariali. La maggiore peculiarità di tale statistica è rappresentata dalla circostanza che tale incremento del gettito fiscale deriva precisamente dalle imposte dirette piuttosto che da quelle indirette,

³⁹¹ S. BARRIOS, V. IVAŠKAITĒ-TAMOŠIŪNĒ, A. MAFTEI, *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, pp. 87 tabella n.2 fonte EUROMOD, 21 ottobre 2019.

³⁹² In *Fiscooggi*, "SCHEDE PAESE – ROMANIA", aggiornamento a cura di V. ROSSI, gennaio 2017;

³⁹³ EUROSTAT, *Taxation trends in the European Union*, Statistical Books, 2014 edition, p. 136, ss.

le quali, addirittura, decrescono³⁹⁴. In particolare, nel 2005 le entrate tributarie relative alle imposte indirette erano pari al 12,9% del PIL, mentre dal 2006 in poi scesero sostanziosamente, fino ad arrivare all'11% del PIL nel 2009; con riferimento agli stessi anni, le entrate tributarie relative alle imposte dirette rappresentavano il 5,3% ed il 6,5% del PIL.

3. *FLAT TAX* E CONCORRENZA FISCALE

Dall'analisi effettuata emerge come in alcune circostanze l'introduzione di una *flat tax* sia stata accompagnata da un incremento delle entrate fiscali, in altre casistiche esse sono invece diminuite, determinando addirittura l'uscita di determinati Paesi dall'imposta personale ad aliquota unica.

In siffatta cornice risulta, quindi, difficile attribuire una relazione di causa-effetto tra l'introduzione della *flat tax* ed i benefici di tale imposizione auspicati dai suoi sostenitori. Anzi, i dati economici dimostrano che in seguito all'introduzione della aliquota unica le entrate tributarie sembrano diminuire considerevolmente e, laddove invece sono aumentate, ad esempio in Russia nei primi anni di azione del modello, le ragioni non sono certo dovute unicamente alla riduzione della pressione. In tale caso, infatti, l'abbandono delle aliquote progressive è stato solo un elemento di una più articolata riforma fiscale che ha comportato una serie di cambiamenti connessi al rilancio dell'economia nelle sue varie sfaccettature, agendo non solo sul versante fiscale³⁹⁵.

Dunque, voler trarre da queste esperienze una regola generale appare arduo ed anche inopportuno; gli esiti subiscono infatti l'interferenza di molteplici fattori oltre quello puramente fiscale: la politica, la situazione economica di partenza, ecc³⁹⁶.

È evidente come il sistema *flat* ha trovato la sua più fertile applicazione in economie che, quantomeno inizialmente, risultavano fortemente debilitate da decenni di appartenenza al

³⁹⁴ S. SBROIAVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, op. cit., p. 19, ss.

³⁹⁵ In tali termini S. SBROIAVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi Tributarî*, n.1/2015 p. 19, ss.

³⁹⁶ S. SBROIAVACCA, R. LUPI, *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, op. cit., p. 19, ss.

regime comunista e dotate di contesti socioeconomici completamente differenti da quelli degli Stati della “Vecchia Europa”. Per questi ultimi, infatti, risulterebbe assai difficoltoso distruggere il modello di Stato sociale e di diritto costruito nel corso della loro storia³⁹⁷. La qualifica di *welfare state* della maggior parte di questi ordinamenti impone una certa attenzione verso le fasce meno abbienti della popolazione costruendo la tassazione in base alla *propria capacità di contribuzione* e che assicuri un certo grado di progressività al crescere dell'imponibile. Senza tali previsioni le principali attività assistenzialistiche dovrebbero essere fortemente ridotte, determinando un notevole ridimensionamento della spesa relativa al settore sanitario, a quello scolastico ed a quello sociale. Il basso livello di progressività degli Stati che presentano un sistema *flat* è sicuramente dovuto alla circostanza che tali Paesi non contemplano una concezione prettamente assistenzialistica dello Stato di diritto.

Tuttavia, l'avvento della *flat tax* nei Paesi Europei e non, ha indotto, anche negli ordinamenti industrializzati della vecchia Europa, storicamente inclini a prelievi di stampo progressivo, un processo di graduale tendenza a ridurre le aliquote previste per le imposte sui redditi, sia sulle persone fisiche che sulle imprese³⁹⁸. La scena internazionale dimostra, infatti, come la tassazione del reddito d'impresa nell'ultimo ventennio sia diminuita, mentre la tassazione del lavoro fortemente aumentata. Il tributo oggi può essere considerato oggi una merce posta sul mercato da ogni singolo Stato che i cittadini possono comprare dal migliore offerente. Gli effetti della globalizzazione hanno elevato i rischi di delocalizzazione delle componenti reddituali considerate a più alta mobilità e di significativa emigrazione di ricchezza produttiva verso quei Paesi dapprima menzionati che adottano un Fisco più semplice e leggero. La situazione pare essere aggravata dall'avvento dell'economia digitale che consente alle imprese operanti in questo settore di ridurre facilmente il loro carico fiscale e la base imponibile, traferendo i profitti in Paesi a regime fiscale più lieve.

Il tema è strettamente correlato a quello della competizione fiscale a livello comunitario. Essa riguarda, ovviamente, l'imposizione sulle società fortemente

³⁹⁷ A. VISCO, *Paradisi fiscali, flat tax e concorrenza sleale*, in *Il Fisco*, op.cit., pp. 1-3109.

³⁹⁸ Così L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, op. cit., p. 158.

alimentata dai regimi tributari di gran parte dei Paesi dell'Est Europa, che avendo, come abbiamo visto, introdotto imposte particolarmente basse, anche in relazione ai redditi d'impresa, rischiano di catalizzare a sé introiti appartenenti agli erari di altri Stati aderenti all'Unione Europea.

I paesi Europei, spinti dal rischio di un'ingente perdita di gettito fiscale, hanno accettato la sfida posta dai nuovi concorrenti dell'Est, riducendo l'aliquota relativa alla *corporation tax* e ai redditi di natura finanziaria³⁹⁹. L'Irlanda, tra le prime, ha ridotto la propria aliquota sui redditi societari al 12,5%. È sufficiente, però, rivolgere lo sguardo verso il nostro sistema fiscale per rilevare che l'aliquota IRES, nel corso degli ultimi anni sia stata più volte rimodulata al ribasso dal 33% nel 2004, anno della sua introduzione, al 27,5% nel 2008, fino ad assestarsi attualmente su di un prelievo ad aliquota del 24%.

In questo contesto l'idea di adottare per tutti i Paesi dell'Unione europea un'imposta sulle società con un'aliquota unica potrebbe alimentare uno "stimolante" dibattito⁴⁰⁰. Secondo autorevole dottrina⁴⁰¹, infatti, in un'area che dovrebbe essere economicamente integrata, a moneta unica e nella prospettiva di un'unione anche politica, le disarmonie create da differenti livelli di imposizione fiscale sui redditi rappresentano un rilevante costo del sistema produttivo europeo, costituito dal non pieno sfruttamento delle potenzialità dell'integrazione. A fronte di una forte integrazione dei mercati sarebbe, pertanto, necessaria un'armonizzazione legislativa dal punto di vista fiscale. Per ridurre la concorrenza fiscale tra gli Stati Membri occorrerebbe considerare l'eventualità di rinunciare reciprocamente ad una porzione sempre più ampia di sovranità nazionale⁴⁰².

Tutto ciò, va però coordinato con la circostanza che evidentemente la stessa Unione Europea non è pronta per affrontare cambiamenti più radicali. E spesso, in aperto contrasto con i principi stessi posti alla base dell'*acquis comunitario*, sono le stesse istituzioni europee che non agiscono al fine di introdurre un effettivo divieto di *tax competition* tra Stati facenti parti dell'UE, divieto tutt'ora limitato a residuali ipotesi di

³⁹⁹ F. GALLO, *L'Europa sociale e l'Europa fiscale dopo il trattato di Lisbona*, in *Diritto e pratica tributaria* n.5/2016, p. 1797.

⁴⁰⁰ G. D'ALFONSO, *Il dibattito sulla flat tax*, op. cit., pp.6 ss.

⁴⁰¹ F. GALLO, *L'Europa sociale e l'Europa fiscale dopo il trattato di Lisbona*, op. cit., p.1798.

⁴⁰² A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, op.cit., p. 687.

concorrenza fiscale considerate nocive e sleali in ragione della loro attitudine a influire sulla localizzazione delle attività produttive all'interno degli Stati membri.

Invero, l'unica risposta incisiva al fenomeno della *tax competition* è stata attuata soltanto attraverso la predisposizione di norme a carattere antielusivo ed evasivo, relegando a un mero dibattito dottrinale piuttosto che a vera e propria politica legislativa la possibilità di modificare gli ordinamenti fiscali imperniandoli su un sistema ad aliquota unica. Tale atteggiamento risulta dannoso per l'Unione se considerata complessivamente, in quanto favorisce il possibile dirottamento di introiti nelle casse erariali di altre Nazioni, aumentando le diseguaglianze tra Stati appartenenti alla medesima Comunità.

Se infatti l'equità distributiva del sistema tributario e crescita economica sono due degli obiettivi della UE⁴⁰³, la stessa non può non tenere conto di tali dannose circostanze. Risulta, pertanto, doveroso ridurre le aree di *tax competition* tra i vari Stati membri. La stessa Unione Europea dovrebbe farsi garante di una politica fiscale decisa e coesa⁴⁰⁴, percorrendo una strada che dovrebbe essere finalizzata alla creazione di una "federazione impositiva", che contempra la possibilità per le istituzioni stesse di istituire tributi propri come fonti di finanziamento di politiche sociali e redistributive tra gli Stati⁴⁰⁵.

⁴⁰³ A. VISCO, *Paradisi fiscali, flat tax e concorrenza sleale*, in "Il Fisco" n. 21 del 28 maggio 2007, pp. 1-3109.

⁴⁰⁴ A. GIOVANNINI, *Equità impositiva e progressività*, op. cit., p. 687.

⁴⁰⁵ F. GALLO, *L'Europa sociale e l'Europa fiscale dopo il trattato di Lisbona*, in Dir. prat. trib., n.5/2016, p. 1790 ss.; A. FEDELE, *Uscire dal vicolo cieco: quali gli strumenti fiscale?*, op. cit., p. 303 ss.

CONCLUSIONI

Il tema affrontato relativo alla *flat rate tax* è una questione di politica economica in cui le opinioni sono fortemente contrastanti. Come osservato, l'argomento è strettamente connesso alla perequata ripartizione dei carichi pubblici tra i consociati, obiettivo primario del principio costituzionale di progressività. Quest'ultimo, infatti, imponendo che i soggetti benestanti si facciano carico del finanziamento della spesa pubblica più che proporzionalmente rispetto al crescere della propria ricchezza, si presta ad essere letto quale principio rispondente a finalità di giustizia distributiva, connesso con la scelta costituente di realizzare un fisco equo, in cui le disuguaglianze siano attenuate e le ricchezze redistribuite tra i consociati. Si tratta del principio informatore dell'intero sistema fiscale e non dei singoli tributi che lo compongono. Il legislatore non può esimersi dall'osservarne la portata, nonostante l'ampia e generica formulazione normativa, quantomeno per l'imposta personale sul reddito, strumento che maggiormente si presta, o dovrebbe prestarsi, a darne attuazione.

Come si è avuto modo di osservare, il mutamento del contesto economico e giuridico porta con sé diversi ostacoli che hanno impedito al tributo personale di realizzare concertatamente un'efficiente progressività. La perdita di sovranità tributaria da parte degli Stati, conseguenza immediata degli effetti della globalizzazione e dell'apertura dei mercati alla concorrenza internazionale, sfuma i confini fiscali tra le varie Nazioni. Ciò induce gli Stati ad abbassare la tassazione sui componenti reddituali maggiormente "mobili" nel tentativo di frenare la "fuga" di capitali e di attrarre potenziali investitori esteri. Ancora, le esigenze di semplificazione, speditezza amministrativa e concorrenza internazionale rendono preferibile l'implementazione di meccanismi impositivi più lievi ad aliquota proporzionale. Ogni sistema tributario, quindi, tende a diventare regressivo nella sua struttura.

Cartina di tornasole di queste spinte centrifughe è rappresentata dal continuo incremento della tassazione sulle componenti reddituali collegate ai fattori meno mobili che non riuscendo a sradicarsi facilmente dal territorio finiscono per sopportare il peso preponderante del prelievo personale. In un sistema in cui la base imponibile risulta

frammentata dal continuo proliferare di trattamenti tributari alla fonte, sostitutivi e proporzionali, la progressività dell'imposta personale non riesce a trovare corretta applicazione, finendo per incidere maggiormente sulle classi di contribuenti a reddito medio, i cui proventi derivano essenzialmente dal lavoro. Essi sono coloro che dovrebbero beneficiare degli effetti redistributivi di un sistema progressivo. Il risultato è inverso e ne deriva un allontanamento dall'obiettivo perequativo del sistema per il quale l'art. 53 Cost. era stato concepito, con conseguente ampliamento delle disuguaglianze di cui è intriso il tessuto sociale.

In tale ambito si inserisce il dibattito sulla possibile implementazione di un sistema ad aliquota unica in grado di risolvere i descritti problemi di equità dell'imposta personale. Difatti, la discrezionalità legislativa in merito alla scelta dei criteri necessari a dare attuazione al principio costituzionale rende teoricamente possibile e conforme al precetto di cui all'art. 53, comma 2, anche un'eventuale sostituzione dell'Irpef a scaglioni con una progressività per deduzione. La strada per realizzare un simile progetto implica l'applicazione di una sola aliquota, uguale per tutti i contribuenti, accompagnata da una cospicua fascia esente alla base, non collegata alla fonte reddituale, e da selettive e mirate deduzioni e detrazioni d'imposta, così da rendere progressiva l'imposta personale⁴⁰⁶.

Le problematiche connesse alla transazione ad una *flat-rate tax* appaiono, però, incolmabili. La riduzione della pressione fiscale creerebbe non indifferenti problemi di tenuta dei conti pubblici: l'applicazione di un'unica aliquota, più lieve rispetto a quelle attualmente esistenti, costringerebbe i governi a significativi programmi di taglio delle spese sociali, che intaccherebbero inevitabilmente i sistemi di Welfare, con la prospettiva di beneficiare di vantaggi, che risultano meramente presunti. Dalle esperienze europee esaminate, infatti, emerge con chiarezza come non possa stabilirsi con assoluta certezza una relazione di causalità tra l'introduzione della *flat tax* ed i benefici di tale imposizione. Gli esiti subiscono infatti l'interferenza di molteplici fattori oltre quello puramente fiscale: la politica, la situazione economica di partenza ecc.

Il modello della tassa piatta, difatti, ha trovato la sua più fertile applicazione in

⁴⁰⁶A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, op. cit., pp. 139-144, per il quale questa sarebbe l'unica via per conformare a Costituzione il modello della *flat-rate tax*.

economie che, quantomeno inizialmente, risultavano fortemente debilitate da decenni di appartenenza al regime comunista e dotate di contesti socioeconomici completamente differenti da quelli degli Stati della “Vecchia Europa”. La qualifica di Stato sociale della maggior parte di questi ordinamenti impone una certa attenzione verso le fasce meno abbienti della popolazione e richiede la costruzione di sistemi fiscali che siano in grado di garantire un certo grado di progressività nel prelievo. Con l’introduzione della *flat-rate tax* lo Stato dovrebbe rinunciare ad una serie di politiche assistenzialistiche, dovute al ridimensionamento della spesa pubblica.

Risulta poi evidente come l’imposta ad aliquota unica non riuscirebbe in ogni caso a superare i problemi di equità presenti nell’attuale sistema. Anzitutto, poiché l’innalzamento dell’aliquota unica, se necessario a mantenere invariato il bilancio pubblico, finirebbe per modificare gli attuali assetti distributivi senza riuscire ad attribuire vantaggi a tutte le classi sociali. Ne rimarrebbero esclusi i titolari di redditi intermedi, non potendo usufruire delle deduzioni e detrazioni che abbattano l’imponibile, ossia proprio quei soggetti fortemente incisi dall’Irpef progressiva.

Secondariamente, l’imposta ad aliquota unica non riuscirebbe a recuperare il carattere originario di *comprehensive-income tax* del tributo personale, utile a differenziare il prelievo fiscale a secondo dell’effettiva capacità contributiva del contribuente e a realizzare l’equità verticale richiesta dall’art. 53, comma 2. Molte delle scelte che giustificano il continuo proliferare delle forme di tassazione definitive alla fonte, proporzionali e sostitutive, appaiono essere un vero e proprio dato vincolante, che non può essere ignorato dal legislatore fiscale, pena la costruzione di un sistema all’apparenza perfetto, ma non in grado di rispondere efficacemente alle esigenze della finanza pubblica. Pertanto, le ragioni che ne stanno alla base non possono venir meno neanche in presenza di una singola aliquota fiscale. Il disegno complessivo della *flat rate tax*, ossia l’eliminazione dei regimi fiscali agevolati, appare irrealizzabile, poiché anche in presenza di una singola aliquota assestata su di un livello abbastanza basso rimarrebbero dei fenomeni di discriminazione qualitativa a favore di determinati redditi, non giustificate da una minore capacità contributiva degli stessi.

In conclusione, l’obiettivo della perequata ripartizione dei carichi pubblici non

sembra, ad oggi, poter essere perseguito mediante l'introduzione di un'imposta ad aliquota unica, la quale richiederebbe una complessiva e costosa riforma di tutto il sistema tributario per realizzare l'equità verticale richiesta dalla Costituzione. Di fronte a simili problematiche risulta preferibile muoversi all'interno dell'attuale cornice costituzionale. Nonostante i profondi mutamenti economici e sociali abbiano messo in crisi il nostro sistema costituzionale, infatti, vi sono ancora degli spazi per recuperare elementi di progressività dell'imposizione. Per raggiungere una più equa distribuzione dei carichi pubblici occorrerebbe recuperare il gettito fiscale necessario a modulare al ribasso le aliquote Irpef sui redditi da lavoro. A tal fine gli interventi necessari dovrebbero avere ad oggetto un decisivo contrasto all'evasione fiscale, una razionalizzazione degli sprechi pubblici, ma soprattutto l'istituzione di nuovi strumenti di finanziamento dell'erario. In tal modo sarebbe possibile colpire le nuove forme di ricchezze economicamente valutabili, adeguando così gli strumenti fiscali alle mutate realtà sociali. Un passo in tal senso andrebbe, altresì, compiuto a livello comunitario, attraverso la creazione di una politica fiscale unitaria che contempli la possibilità per le istituzioni europee di istituire tributi propri finalizzati al perseguimento di politiche fiscali redistributive.

Nella presenta congiuntura, la progressività andrebbe, dunque, perseguita con maggiore sofisticatezza e attenzione tecnica, così da permettere ai futuri legislatori di alleviare il peso fiscale sulla *middle-class*, ossia su quei soggetti da cui dovrebbe presumibilmente dipendere la ripresa economica del Paese. Nel perseguire tale obiettivo non bisogna, però, rilanciare l'idea di Stato minimo, non interventista e neutrale nei confronti dell'economia. Al contrario, occorre, oggi più di ieri, disegnare un sistema tributario che permetta di finanziare uno Stato che sia in grado di sostenere un forte sistema di servizi pubblici così da tutelare i diritti sociali, sopperire alle debolezze del mercato e riequilibrare le forti disuguaglianze esistenti.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. *È fallita la riforma tributaria?*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1979
- AA. VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1984
- AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, a cura di GALGANO, F., CASSESE, S., TREMONTI, G., Bologna, Il Mulino, 1993
- AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di PERRONE, L., BERLIRI, C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006
- AA.VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di SALVINI, L., Torino, Giappichelli, 2019
- AMBRUS, A., *The advantages and backdraws of the flat-rate personal income tax*, in *Journal of International Studies*, vol. 5, n. 2/2012
- ANTONINI, L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996
- BALDINI, BOSI, P., *Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza*, in Centro analisi delle politiche pubbliche, Dipartimento di Economia Politica dell'Università di Modena e Reggio Emilia, 2001
- BARRIOS, S., IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V., MAFTEI, A., *Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries*, tabella n.2, EUROMOD, 2019
- BATISTONI FERRARA, F., *Capacità contributiva*, in *Enciclopedia del Diritto*, vol. III, Milano, Giuffrè, 1999
- BATISTONI FERRARA, F. *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2008
- BERETTA, G., *Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediarie e piattaforme responsabili anche per l'imposta di soggiorno*, in *Il Fisco*, 2017
- BCE, *Flat Taxes in Central and Eastern Europe*, in *ECB Monthly Bulletin*, 2007
- BIN, R., PITRUZZELLA, G., *Diritto costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2012

- BITTINELLI, E., *La Costituzione della repubblica italiana. Un classico giuridico*, Milano, Rizzoli, 2006
- BORIA, P., *L'interesse fiscale*, Torino, Giappichelli, 2002
- BORIA, P., *Il sistema tributario*, Torino, Utet, 2008
- BORIA, P., *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*, Padova, Cedam, 2013
- BOTTIROLI CIVARDI, M., PERUGINI, C., TARGETTI LENTI, R., *Progressività e azione perequativa dell'IRPEF*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1984
- CAMINITI, M., CLEMENTINO, A., DAVOLI, S., LORETI C., *Esperienze Internazionali: Estonia, Lettonia, Lituania*, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- CAMPANELLI, L., *SCHEDE PAESE – RUSSIA*, in *Fisco oggi*, 2018
- CANÈ, D., *Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 4/2018
- CANEGRATI, E., *Una Flat Tax per l'Italia. Proposte per un Rinascimento fiscale*, Fondazione Magna Carta, 2017
- CARPENTIERI, L., CECCACI S. M., *Dall'abrogazione della maggiorazione di congruaggio al nuovo credito d'imposta sugli utili di partecipazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/1999
- CARPENTIERI, L., *L'illusione della progressività*, Roma, Dike, 2012
- CASSESE, S., *La nuova costituzione economica*, Urbino, Editori Laterza, 2012
- CONFCOMMERCIO, UFFICIO STUDI, *Fiscalità e crescita economica*, 2014
- CORASANITI, G., *Le attività finanziarie nel diritto tributario*, Milano, 2012
- COSCIANI, C., *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1975
- COSCIANI, C., *I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in AA. VV., *La crisi*

- dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1984
- COSCIANI, C., *Scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1991
 - D'ALFONSO, G., *Il dibattito sulla flat tax*, in *il Fisco*, n. 27/2005
 - DE MITA, E., *I limiti costituzionali della tassazione*, in AA. VV., *La costituzione fiscale*, *il Fisco*, n. 26/1994
 - DE MITA., E., *Problemi di giustizia tributaria. I termini della giustizia fiscale*, *il Fisco*, n. 42/1994
 - DE VITI DE MARCO, A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1953
 - DUNCAN, D., SABIRIANOVA, PETER, K., *Disuguaglianze ineguali: le tasse progressive riducono la disuguaglianza di reddito?*, in *Tasse internazionali e finanza pubblica*, 2016
 - EUROSTAT, *Taxation trends in the European Union*, Statistical Books, 2014
 - FALSITTA, G., *L'imposta confiscatoria*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2008
 - FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2012
 - FANTOZZI, A., *Diritto tributario*, Torino, Utet, 2012
 - FEDELE, A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/2002
 - FEDELE, A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2005
 - FEDELE, A., *Uscire dal vicolo cieco: quali gli strumenti fiscali?*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2/2020
 - FERRANTI, G., *Regime forfetario tra vantaggi e criticità*, in *Corriere Tributario*, n. 3/2019
 - FORTE, F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1952
 - FRANSONI, G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2004

- FRIEDMAN, M., *Capitalism and Freedom*, Chicago, The University of Chicago Press, 1962
- FUA', G., ROSINI, E., *Troppe tasse sui redditi*, Roma-Bari, Laterza, 1985
- GALLI, R., *Conguaglio di Irpeg e credito d'imposta*, in *Diritto e pratica Tributaria*, n. 1/1984
- GALLO, F., *L'influenza della disciplina formale nella ricostruzione della natura giuridica di un tributo surrogatorio*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, n. 1/1977
- GALLO, F., *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 1999
- GALLO, F., *Welfare e riforma dell'imposta personale*, in *Rassegna tributaria*, 2001
- GALLO, F., *Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria*, in *Politica del Diritto*, 2003
- GALLO, F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2004
- GALLO, F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, Il Mulino, 2011
- GALLO, F., *Disuguaglianze giustizia redistributiva e progressività*, In *Rassegna tributaria*, n. 2/2012
- GALLO, F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale scientifica, 2012
- GALLO, F., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Rivista di diritto Finanziario*, n. 4/2013
- GALLO, F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2015
- GALLO, F., *L'Europa sociale e l'Europa fiscale dopo il trattato di Lisbona*, in *Diritto e Pratica tributaria*, n.5/2016
- GALLO, F., *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2017
- GALLO, F., *Quale fisco dopo la pandemia*, in *Dibattito economico*, 2020
- GAFFURI, F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1969

- GAVELLI, G., GIOMMONI, F., *Dal 2020 la nuova flat tax per imprese individuali e professionisti*, in *il Fisco*, n. 9/2019
- GIANNINI, A. D., *I Rapporti tributari*, in *Commentario sistematico alla costituzione italiana*, vol. I, Firenze, G. Barbera Editore, 1950
- GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961
- GIOVANNINI, A., *Capacità contributiva ed imposizione patrimoniale: discriminazione qualitativa e limite quantitativo*, in *Rassegna Tributaria*, 2012
- GIOVANNINI, A., *Equità impositiva e progressività*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5/2015
- GIOVANNINI, A., *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016
- GIOVANNINI, A., *Ripensare la capacità contributiva*, in *Diritto di Pratica Tributaria*, n. 1/2016
- GIOVANNINI, A., *La strada stretta della flat tax*, in *Corriere Tributario*, n. 26/2018
- GUERMANI, M. L., *SCHEDA PAESE – LITUANIA*, in *Fisco oggi*, 2020
- GUERRIERI, P., *Dizionario di economia e finanza*, in *Enciclopedia Treccani*, 2012.
- HALL, R. E., RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Stanford, Hoover institution Press, 1985
- HALL, R. E., RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Stanford, Hoover institution Press, 2007, trad. it. *Flat Tax: la rivoluzione fiscale*, SEBASTIANI, G., SCARDOCCI, S., 2011
- HEATH, A., *Flat tax: Towards a British Model*, London, Stockholm Network, 2006
- IMBESI, M. G., *SCHEDA PAESE – SLOVACCHIA*, in *Il Fisco oggi*, 2017
- IVANOVA, A., KEEN, M., KLEMM, A., *The Russian Flat Tax Reform*, IMF Working Paper, 2005
- KEEN, M., KIM, Y., VARSANO, R., *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, IMF Working Papers, 2006

- LA ROSA, S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968
- LANG, J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*, in Trattato di diritto tributario, diretto da AMATUCCI, A., Padova, Cedam, 1994
- LEO, M., *Flat tax, ma non solo: spunti di riflessione per una riforma del sistema fiscale*, in *Il Fisco*, n. 43/2017
- LEO, M., *Perché introdurre una flat tax temperata e graduale*, in *il Fisco*, n. 37/2017
- LEONIDA, I., *Position of the Romanian tax system within the typology of tax systems*, in *Financial Studies*, n. 3/2015
- LIBERATI, P., *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/2018
- LOVECCHIO, L., *Ambito di applicazione più ampio per locazioni brevi*, in *Corriere Tributario*, 2017
- LUPI R., *Le illusioni fiscali*, Bologna, Il Mulino, 1996
- LUPI, R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, Castelvevchi Editore, 2017
- MAFFEZZONI, F., *Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, Utet, 1970
- MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965
- MARCHESE, S., *Flat tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2019
- MARINI, G., *Riflessioni critiche in tema di flat tax*, in *Rassegna di Diritto Tributario*, n. 3/2018
- MARONGIU, I., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, Giappichelli, 1991
- MARTINO, A., *Fisco: anarchia o legalità costituzionale?*, in *Diritto di Pratica Tributaria*, n. 1/1986
- MEADE, J. E., *Libertà, eguaglianza ed efficienza*, Milano, Feltrinelli, 1995
- MELIS, G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli Editore, 2017

- MENGONI, L., *Proprietà e libertà*, in *Rivista critica del Diritto Privato*, 1988
- MICHELI, G. A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1964
- MIRLEESS, J., *An exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, in *The Review of Economics Studies*, n. 38/1971
- MITCHELL, D. J., *La rivoluzione della "flat tax" nell'Europa dell'Est*, Istituto Bruno Leoni, n.7/2005
- MOSCHETTI, F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973
- NUTI, D. M., *La transizione nell'economia Russa*, in *Enciclopedia Treccani*, 2009.
- O' CONNOR, J., *The Fiscal Crisis of the State*, New York, 1973, trad. it. di V. GRISOLI, *La crisi fiscale dello Stato*, Torino, Einaudi, 1977
- OSCULATI, F., *Aliquota unica, aliquota possibile?*, in *Rassegna Tributaria*, 1996
- PEDONE, A., *Su alcuni problemi ricorrenti della politica tributaria italiana*, in *Economia Italiana*, n. 3/2006
- PEDONE, A., *Crisi della tassazione del reddito*, in AA.VV., *Riforma o rivoluzione del sistema fiscale? Atti della seconda sessione del Seminario permanente di etica e democrazia fiscale*, Treviso, 1996, in *allegato al Fisco*, n. 8/1999
- PENNAROLA, C., *Il trasferimento congiunto di fabbricati e di terreni: regolazioni ai fini fiscali*, in *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, n.2/2020
- PERRONE CAPANO, R., *L'imposta personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di PERRONE, L., BERLIRI, C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006
- PURI, P., *Redditi da lavoro, capacità contributiva e tramonto del mito del favor per i lavoratori*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2012
- QUATTROCCHI, A., *La tassazione dei redditi finanziari tra imposizione alla fonte e (crisi) della progressività*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 1/2018

- RABUSHKA, A., *The Flat Tax in Russia and the New Europe*, in *National Center for Policy Analysis*, 2003
- RĂDULESCU, M., *The Fiscal Reforms and Flat Tax in Europe and CEE Countries*, in *Scientific Bulletin Economic Sciences*, vol. 10/ ISSUE, 2011
- RAGANELLI, B., *Architettura finanziaria e corti europee*, Napoli, *Editoriale scientifica*, 2018
- RASI, F., *Unificazione delle aliquote sulle rendite finanziarie o rinuncia del legislatore a politiche redistributive?*, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2013
- RASI, F., *Il sistema di tassazione nelle imposte sul reddito*, in AA. VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di SALVINI, L., Torino, Giappichelli, 2019
- RASI, F., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV., *Diritto tributario delle attività economiche*, a cura di SALVINI, L., Torino, Giappichelli, 2019
- REMETA, J., PERRET, S., JARES, M., B. BRYS, B., *Tax Policy Reform in the Slovak Republic*, in *Moving Beyond the Flat Tax*, 2015
- REVIGLIO, F., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV. *È fallita la riforma tributaria?*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1979
- REVIGLIO, F., *Istituzioni di economia pubblica*, Torino, Giappichelli, 2003
- ROSSI, N., *Venticinque % per tutti, un sistema fiscale più semplice, più efficace, più equo*, Istituto Bruno Leoni, Torino, 2017
- ROSSI, V., *SCHEDE PAESE – ROMANIA*, in *Il Fisco oggi*, 2017
- RUSSO, P., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2007
- SAAVEDRA, P., MARCINCIN, A., VALACHY, J., *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth, Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank, 2007
- SALVINI, L., *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, Giappichelli, 2019

- SCHIAVOLIN, R., *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di PERRONE, L., BERLIRI, C., Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006
- SCHIAVOLIN, R., *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2006
- SBROIACCA, S., LUPI, R., *Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi Tributarî*, n.1/2015
- SOWELL, T., *The “Trickle Down” Left: Preserving a Vision*, Ney York, Capitalism Magazine, 2006
- STEPANYAN, V., *Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, IMF Working Papers, n.173/2003
- STEVANATO, D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2014
- STEVANATO, D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, Il Mulino, 2016
- STEVE, S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1976
- TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, Utet, 2011
- TESTONI, G., *SCHEDA PAESE – GEORGIA*, in *Il Fisco oggi*, 2015
- TOSO, S., *Recenti riforme dell'imposta personale sul reddito: una prospettiva internazionale*, in *Rivista Diritto Finanziario*, n. 3/1995
- TREMONTI, G., *Strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1984
- TREMONTI, G., *La crisi dell'imposizione personale e progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/1984
- TREMONTI, G., *Il futuro del fisco*, in AA. VV., *Nazioni senza ricchezza e ricchezze senza nazione*, a cura di GALGANO, F., CASSESE, S., TREMONTI, G., Bologna, Il Mulino, 1993

- TYSON J., *Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?* IMF Working Paper, 2014
- UCKMAR, V., *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Cedam, Padova, 1999
- VANASAUN, I., *Experience of flat income tax: the Estonian case*, in *IB Review*, n.,40/2006
- VISCO, V., *Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-83*, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva del reddito*, a cura di GERELLI, E., VITALE, M., Milano, Angeli, 1984
- VISCO, A., *Paradisi fiscali, flat tax e concorrenza sleale*, in *Il Fisco*, n. 21/2007
- VISCO, V., *Prospettive di riforma fiscale in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario*, n. 1/2012

SITOGRAFIA

- AMATO, G., *Dall'est soffia il vento dell'aliquota unica*, in *Il Sole 24 ore*, 13 marzo 2005
- DE NICOLA, A., *I mille pregi della flat tax*, *il Sole 24 ore*, 1° Maggio 2005
- DRAGHI, GNOMI, *Flat tax flop, la lezione che arriva dall'Est*, 21 novembre 2017, in *Il Sole 24 ore*
- FUGAZZI, S., *Flat tax flop, la lezione che arriva dall'Est*, 21 novembre 2017, in *Il Sole 24 ore*
- *Lithuania - Income tax – KPMG Global* su KPMG, 18 novembre 2019.
- Ministero degli Affari Esteri, Istituto Nazionale per il Commercio Estero, *Rapporti Paese congiunti Ambasciate/Uffici Ice estero*, 2° sem. 2003, p.1 e ss.
- GALLO, F., *Aliquota unica soluzione sbagliata ai nodi del sistema*, in *Il Sole 24 ore*, 10 luglio 2017

- GORODNICHENKO, Y., MARTINEZ – VAZQUEZ, J., SABIRIANOVA PETER, K., *Lessons from Russia's 2001 Flat Tax Reform*, 19 febbraio 2008 in voxeu.org
- *Il dividendo sociale, un'imposta negativa per rinnovare il welfare e sostenere i redditi delle famiglie*, del 15 dicembre 2000, in www.tesoro.it.
- LIBERATI, P., SCIALA', A., *L'ingiustizia progressiva dell'Irpef*, in www.lavoce.info, 16 gennaio 2015
- MARTINO, A., *Una sola aliquota. La rivoluzione fiscale deve partire da qui*, in "Libero", 24 agosto 2005
- ROSSI, N., *Una Flat Tax al 25%, via IRAP – IMU: fisco più semplice e più equo*, in Il Sole 24 Ore, 27 Giugno 2017
- RUSSO, P., *Una possibile occasione di concorrenza fiscale*, in Il Sole 24 ore, 19 marzo 2005
- SORRENTINO, R., *Meno tasse o più spesa? Quali politiche servono di più alla crescita*, Il Sole 24 ore, 15 settembre 2019

CASI GIURISPRUDENZIALI

- Corte Cost. n. 1/1956
- Corte Cost. n. 97/1968
- Corte Cost. n.120/1972
- Corte Cost. n. 179/1976
- Corte Cost. n. 42/1980
- Corte Cost. n. 82/1980
- Corte Cost. n. 134/1982
- Corte Cost. n. 151/1982

- Corte Cost. n. 212/1986
- Corte Cost. n. 113/1996
- Corte Cost. n. 111/1997
- Corte Cost. n. 155/2001
- Cost. Cost. n. 2/2006.
- Corte Cost. n. 10/2015