

# L'impervia via italiana alla "flat-tax": una riforma possibile?

## La riscrittura dell'IRPEF tra principi costituzionali ed equilibrio di bilancio



**Dario Stevanato**

Professore Ordinario di Diritto Tributario,  
Università di Trieste

*Il dibattito italiano sulla flat tax si è arricchito di molti spunti di discussione e di voci sia critiche che favorevoli. Oltre alla proposta dell'Istituto Bruno Leoni, tutti i partiti del centro-destra hanno indicato una loro via alla flat tax. Restano sul tappeto alcuni nodi di fondo, a partire dalla questione della progressività del sistema tributario richiesta dalla Costituzione, cui si collega il tema della redistribuzione, fino alle coperture finanziarie di un modello impositivo che ridurrebbe, secondo tutti i proponenti, il gettito fiscale. Un dato però sembra certo: contrariamente alle apparenze la flat tax potrebbe risolvere i problemi di equità tra contribuenti titolari di redditi di diversa fonte.*

I. Introduzione.....	134
II. Principio di progressività e costituzionalità della flat tax.....	134
III. Le obiezioni alla flat tax basate sul presunto carattere "redistributivo" delle imposte.....	136
IV. Lo status quo come alternativa alla flat tax? .....	137

### I. Introduzione

Con le elezioni politiche, svoltesi il 4 marzo 2018, il dibattito sulla riforma dell'imposizione dei redditi all'insegna della *flat tax* ha preso in Italia grande slancio, considerato che progetti di transizione alla "tassa piatta" sono presenti, con varie declinazioni, nei programmi elettorali di tutti i partiti della coalizione di centro-destra<sup>[1]</sup>.

[1] Nella legislatura appena conclusa è stato anche presentato dalla Lega Nord – in data 15 giugno 2015 – un disegno di legge alla Camera dei Deputati, che prevede un'aliquota unica IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) del 15 per cento e una deduzione personale o per ciascun familiare pari a 3'000 euro. Su tale proposta si veda ARMANDO SIRI, Flat tax. La rivoluzione fiscale in Italia è possibile, 2016.

Anche durante il 2017, peraltro, la discussione pubblica sul tema è stata molto vivace, soprattutto a seguito della proposta elaborata dal *think tank* di ispirazione liberale "Bruno Leoni"<sup>[2]</sup>, di alcuni studi monografici sul tema<sup>[3]</sup> e del dibattito che ne è seguito sui più importanti quotidiani nazionali<sup>[4]</sup>, nei convegni e seminari di studio, nei *talk show* televisivi e radiofonici.

Dall'esame dei diversi interventi emerge una polarizzazione della discussione su alcune questioni di fondo, come la compatibilità di un'ipotetica *flat tax* (cioè, in sintesi, di un'imposta sul reddito ad aliquota proporzionale con esenzione dei redditi minimi) rispetto al principio costituzionale di progressività dell'imposizione, il suo presunto *deficit* di equità (per i maggiori sgravi di imposta concessi agli individui ad altro reddito) e il tema delle coperture finanziarie, nel presupposto che la *flat tax* venga adottata con parametri (principalmente, aliquota e soglia esente) tali da determinare una perdita di gettito.

### II. Principio di progressività e costituzionalità della flat tax

Come noto il sistema tributario italiano deve essere informato a criteri di progressività (art. 53, comma 2 Costituzione italiana [Cost.]) e, per tale ragione, alcuni ritengono che una *flat tax* non sia compatibile con il dettato costituzionale.

In realtà, va considerato che un'imposta ad aliquota proporzionale con una significativa esenzione alla base (esenzione del minimo) realizza uno dei tipi di progressività; l'esenzione, in questo schema, opera come franchigia per ogni livello di reddito posseduto, anche se la deduzione potrebbe avere un andamento degressivo (*phase out*), aumentando la progressività dell'imposta.

[2] Cfr. NICOLA ROSSI, Venticinque% per tutti. Un sistema fiscale più semplice, più efficiente, più equo, Torino 2017.

[3] Tra cui quello del sottoscritto (DARIO STEVANATO, Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito, Bologna 2016).

[4] I diversi interventi, insieme alle repliche degli autori del rapporto IBL, si trovano ora raccolti nell'e-book Venticinque% per tutti. Il dibattito, Torino, 2018. In argomento, da ultimo, vedi anche NICOLA ROSSI, Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo, Venezia 2018.

Va detto che la Cost. riferisce la progressività al sistema, non alle singole imposte, e richiede generici "criteri" di progressività, non necessariamente una progressività legata ad aliquote crescenti. Dunque, anche la progressività per deduzione, come quella connaturata a una *flat tax*, non sembra di per sé incompatibile col dettato costituzionale: si tratta di una tipologia di progressività cd. "degressiva", dove è posto maggiormente l'accento sugli sgravi d'imposta alle classi meno abbienti, più che su un inasprimento a carico di quelle più affluenti; fissata l'unica aliquota legale, che costituisce anche l'aliquota massima, si procede a ritroso con deduzioni e detrazioni a ridurre l'imposizione sui redditi di minore ammontare.

Alcuni ritengono erroneamente che la progressività implichi necessariamente un'imposta ad aliquote graduate. La progressività dipende, invece, dall'aliquota media, che deve essere crescente in relazione al reddito e sempre inferiore all'aliquota marginale. E può essere raggiunta con un'imposta ad aliquota costante e deduzione alla base (progressività indiretta o per "deduzione").

L'adozione di aliquote legali graduate riguarda d'altra parte più un profilo di efficienza che di equità, di cui la Cost. non si occupa. Insomma, tra i "criteri di progressività" utilizzabili non vi sono ragioni convincenti per escludere la progressività per deduzione. L'incompatibilità tra i modelli impositivi ispirati alla *flat tax* e la Cost. è, tuttavia, affermata con vari argomenti.

Si è sostenuto, ad esempio, che qualsiasi riduzione della progressività, se aumenta il divario economico tra i cittadini, sarebbe incostituzionale<sup>[5]</sup>. È agevole, tuttavia, osservare che non esiste alcun vincolo sul grado di progressione, che spetta al legislatore stabilire in base a scelte politiche altamente discrezionali. E non si può pensare che, stabilito in un certo momento storico un livello di progressività, questo non possa più mutare per l'avvenire. Tra l'altro, se la tesi testé riportata fosse vera, sarebbero allora incostituzionali tutte le leggi degli ultimi trenta o quaranta anni che hanno ridotto le aliquote marginali sui redditi più elevati (nel 1973 la più elevata aliquota marginale IRPEF era fissata al 72 per cento, oggi è invece pari al 43 per cento).

Secondo una diversa tesi la progressività raggiungibile con una *flat tax* sarebbe molto lieve, e finirebbe, dunque, per agevolare più che proporzionalmente i possessori di ricchezze elevate, accentuando il carattere regressivo del sistema<sup>[6]</sup>. Se è curioso vedere in una riduzione di aliquota una "agevolazione", è indimostrato che la progressività sarebbe lieve: lieve rispetto a quale parametro? Rispetto all'attuale progressività IRPEF, parziale e applicabile sostanzialmente solo sui redditi di lavoro, date le innumerevoli cedolari secche e imposte sostitutive proporzionali presenti nell'ordinamento italiano? E in che modo e perché il sistema diventerebbe regressivo?

Esiste poi un'obiezione basata sull'esclusione dal computo dell'aliquota media della fascia esente, per cui la *flat tax* non sarebbe progressiva. La progressività, secondo questo approccio, andrebbe cioè misurata solo sui redditi ad aliquota positiva, mentre quelli esentati sarebbero esclusi dal calcolo non evidenziando alcuna capacità contributiva<sup>[7]</sup>. Si tratta di una visione formalistica contrastata da una diffusa opinione, rilevabile in un contesto internazionale, secondo cui un'imposta ad aliquota proporzionale con esenzione alla base è un'imposta progressiva, in quanto l'aliquota media cresce all'aumentare del reddito. Di fatto, si tratta di un'imposta con due aliquote formali (una zero, l'altra maggiore di zero), e aliquota media crescente in relazione a diversi e crescenti ammontare di reddito.

Ancora, viene da altri formulata un'obiezione alla *flat tax* basata su una logica giuridica apparente, leggendo in modo combinato il 1° comma (principio di capacità contributiva) e il 2° comma (principio di progressività) dell'art. 53 Cost. Si afferma, infatti, che se già il principio di capacità contributiva contiene in sé l'esenzione del minimo vitale, un'imposta proporzionale con esenzione del minimo non potrebbe soddisfare anche il secondo comma, giacché questo risulterebbe altrimenti superfluo, potendo essere soddisfatto dal principio di capacità contributiva<sup>[8]</sup>.

In realtà, è agevole rilevare che il comma 2 dell'art. 53 Cost. si riferisce al "sistema tributario": quel che conta è il peso relativo dei diversi tributi che lo compongono. Occorre, dunque, che l'imposta sul reddito progressiva controbilanci altre imposte a effetti proporzionali o regressivi. A questa stregua, ad esempio, un'imposta sul reddito ad aliquote progressive come quelle in vigore all'inizio del XX secolo (molto più basse di quelle attuali), e con esenzione del minimo, probabilmente non garantirebbe la progressività del sistema in quanto le imposte indirette avrebbero la netta prevalenza.

Inoltre, il principio di capacità contributiva con detassazione dei redditi minimi sarebbe rispettato anche da un'imposta ad aliquote positive regressive con esenzione del minimo vitale (con andamento a campana della curva delle aliquote, un po' come nelle prime versioni della teoria sulla tassazione ottimale – *optimal taxation*). Un'imposta del genere non rispetterebbe tuttavia il comma 2 sulla progressività. All'opposto, potremmo poi avere un tributo sul reddito ad aliquote progressive che non soddisfa il principio di esenzione dei redditi minimi.

Insomma, è agevole dimostrare un'autonoma rilevanza del principio di progressività rispetto a quello di capacità contributiva con esenzione del minimo vitale (e viceversa), mentre non corrisponde al vero che un'imposta in grado di soddisfare

[5] ERNESTO BETTINELLI, *La Costituzione della repubblica italiana. Un classico giuridico*, Milano 2006, pp. 32 ss.

[6] ALESSANDRO GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo. Per un sistema equo*, 2° edizione, Milano 2016, p. 141.

[7] Su questa curiosa concezione GUGLIELMO FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano 2004, p. 293, nota 255.

[8] Così IGNAZIO MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino 1965, pp. 203 ss.; ROBERTO SCHIAVOLIN, *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in: AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Napoli 2006, pp. 159 ss.

il primo comma è automaticamente in grado di soddisfare anche il secondo comma dell'art. 53 Cost.

Si può in definitiva ritenere che un'imposta con significativa esenzione alla base e aliquota proporzionale medio-alta garantirebbe sia il primo che il secondo comma art. 53 Cost. (l'incidenza dell'imposta sui redditi sarebbe preponderante rispetto a quella degli altri tributi). Inoltre, anche se probabilmente è vero che non ogni ipotetica *flat tax* rispetterebbe l'art. 53 comma 2 Cost. sulla "progressività del sistema tributario", lo stesso potrebbe allora dirsi per le imposte sul reddito ad aliquote progressive, che se fissate al di sotto di certi livelli non riuscirebbero a controbilanciare il gettito delle imposte indirette.

Nel riferirsi al "sistema" e a "criteri di progressività", infatti, il comma 2 richiedeva – come emerge dalle affermazioni dei costituenti – l'esigenza di un ribilanciamento tra imposte indirette (formalmente proporzionali, ma regressive rispetto al reddito) e imposte dirette. E ciò senza farne derivare vincoli quanti al "tipo" di progressività (per deduzione, per detrazione, per scaglioni di reddito con aliquote graduate, ecc.). L'importante è l'effetto complessivo sul sistema.

Sembra, dunque, sbagliato affermare o negare, in termini assoluti, la compatibilità di ogni ipotetica *flat tax* con l'art. 53 comma 2 Cost. Una *flat tax* con ridotto minimo esente e bassa aliquota determinerebbe una progressività sui redditi bassi, avrebbe scarso gettito e potrebbe non rispettare l'art. 53 comma 2. E lo stesso potrebbe dirsi per un'imposta ad aliquote graduate molto basse.

Al contrario, una *flat tax* con congrua o generosa fascia esente e aliquota media o medio-alta farebbe valere di più la progressività sui redditi medi o medio-elevati, e se in grado di mantenere un gettito sufficiente rispetto alle altre imposte ad effetto regressivo soddisferebbe l'art. 53 comma 2 Cost. Anche oggi, peraltro, la progressività IRPEF si gioca quasi tutta all'interno dei redditi medio-bassi, non riuscendo più a differenziare l'aliquota del prelievo su quelli elevati.

### III. Le obiezioni alla *flat tax* basate sul presunto carattere "redistributivo" delle imposte

Occorre a questo punto menzionare le obiezioni dei redistributivisti: la *flat tax*, in quanto non (o poco) progressiva contravverrebbe al fine redistributivo delle imposte non consentendo di raggiungere l'eguaglianza sostanziale (art. 3 comma 2 Cost.) e soddisfare i fini solidaristici richiesti dalla Cost.

Questo "fine" dei tributi è tuttavia opinabile: le imposte servono a reperire gettito per servizi pubblici, non tanto a operare redistribuzioni, che avvengono attraverso le spese pubbliche, e comunque non tutte le imposte possono avere fini redistributivi (si pensi a quelle sul consumo e alle altre imposte indirette).

Peraltro, se ci si basa sull'equazione "imposta progressiva uguale imposta redistributiva", allora anche la *flat tax* è tale, specie se accompagnata da sussidi, integrazioni al minimo e imposta negativa. E lo possono in realtà essere anche imposte

sul reddito rigidamente proporzionali, poiché molto dipende dall'uso del gettito. Gli effetti redistributivi dipendono soprattutto dagli indirizzi della spesa pubblica, che è responsabile dei tre quarti della redistribuzione nei Paesi sviluppati, come emerge da un recente rapporto dell'*International Monetary Fund*. La riduzione delle disuguaglianze andrebbe in effetti misurata dopo il sistema di *tax & transfer*.

Se questo è vero, ritenere che "la progressività destina per sua logica interna il prelievo fiscale alla redistribuzione"<sup>[9]</sup> è molto discutibile: stante l'inesistenza di vincoli di destinazione, il gettito fiscale potrebbe essere usato in qualsivoglia modo. La redistribuzione dipende molto più dagli indirizzi di spesa che dal tipo di imposte. La minore redistribuzione operata da una *flat tax* ben congegnata, rispetto alla situazione odierna, è insomma indimostrata.

La *flat tax*, secondo altre opinioni, avrebbe poi un senso solo se ad aliquota molto elevata (tra il 35 e il 40 per cento) associata a un reddito di cittadinanza (dividendo sociale universalistico), non invece a un reddito minimo per le famiglie<sup>[10]</sup>, ma non vengono esplicitate le ragioni di questo convincimento. È vero che la *flat tax*, per risultare costituzionalmente legittima, dovrebbe essere resa progressiva attraverso una no *tax area* trasversale non collegata ad alcuna tipologia di reddito, ma questa non è una controindicazione<sup>[11]</sup>, semmai un pregio. Oggi l'IRPEF e i sistemi cedolari non garantiscono infatti l'esenzione su basi universali dei redditi di sussistenza.

La verità è che uno degli obiettivi della *flat tax* è quello di ridurre la pressione fiscale su tutte le categorie di contribuenti, senza vincolo della parità di gettito, e il maggior risparmio conseguito dai titolari di redditi elevati è diretta conseguenza delle maggiori imposte che queste categorie oggi pagano. Questo esito può essere o meno condiviso in base a preferenze di ordine politico-sociale, ma non sembra porre problema di legittimità costituzionale. L'idea che si voglia mettere un "tetto al prelievo" per i più ricchi<sup>[12]</sup> è sbagliata, posto che questo vale anche per le imposte ad aliquote graduate, che a un certo punto si fermano (non potendo raggiungere, per ragioni intuitive, livelli del 100 per cento o comunque sostanzialmente carattere espropriativo).

L'aliquota unica può sembrare meno flessibile (se si vuole aumentare il gettito non è possibile alzare l'aliquota solo alle persone più abbienti), ma al tempo stesso impedisce di addossare i costi della spesa pubblica a categorie sempre più

[9] Come ritiene MASSIMO LUCIANI, *Costituzione, tributi e mercato*, in: *Rassegna tributaria*, 2012, p. 836, e, da ultimo, MASSIMO BASILAVECCHIA, *La crisi dell'Irpef e le soluzioni. E la Costituzione?*, editoriale Ipsoa del 2 settembre 2017, in: <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2017/09/02/la-crisi-dell-irpef-e-le-soluzioni-e-la-costituzione> (consultato il 18.02.2018).

[10] FRANCO GALLO, *Aliquota unica, soluzione sbagliata ai nodi del sistema*, in: *Il Sole-24 ore* del 10 luglio 2017; FRANCO GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in: *Rassegna tributaria*, 2017, pp. 175 ss. (cit. Tributi).

[11] Come sembra ritenere GALLO (nota 10).

[12] Espressa ad esempio da VINCENZO VISCO, *Flat tax, un conto pesante per i ceti medi*, in: *Il Sole-24 ore* del 28 giugno 2017.

ristrette di soggetti ad alto reddito, contrastando una tendenza alla selettività del prelievo (spesso mascherata da tagli stipendiali o pensionistici aventi in realtà natura tributaria, da "contributi di solidarietà", ecc.), oltretutto accentuata dalla incompletezza della base IRPEF. Il tema della progressività non può infatti prescindere da considerazioni di equità orizzontale, grande assente nel dibattito sulla progressività.

In definitiva, se non si può affermare la "bontà" di una *flat tax* in astratto, senza conoscerne le caratteristiche e i parametri di funzionamento, non si può nemmeno prescindere dal confrontarsi con la situazione attuale e le tendenze in atto da decenni, che hanno via via ridotto la base dell'IRPEF progressiva, cedolarizzando la tassazione dei redditi.

La progressività è stata smantellata per tutti i redditi di capitale, mentre dove ancora si applica (perlopiù sui redditi di lavoro) è una progressività accentuata sui redditi medio-bassi.

#### IV. Lo status quo come alternativa alla flat tax?

Come si è in precedenza accennato, la critica più ricorrente anche alle più meditate proposte di *flat tax* (come quella elaborata dall'Istituto Bruno Leoni) attiene al profilo della progressività: si è paventato un attacco radicale all'imposta sul reddito e una violazione dell'art. 53, comma 2 Cost., data l'iniquità insita in un'unica aliquota gravante allo stesso modo sui redditi medio-bassi e su quelli milionari.

Anche una *flat tax* al 25 per cento, per i suoi detrattori, attribuirebbe un inaccettabile "regalo" ai contribuenti più ricchi, principali destinatari degli sgravi d'imposta, mentre la classe media, a fronte di una assai minore riduzione del prelievo, dovrebbe far fronte a un restringimento dello Stato sociale.

Se quest'ultimo esito non è affatto scontato, dipendendo dagli interventi sul lato della spesa, l'argomento incentrato sul deficit di progressività era prevedibile, data la valenza simbolica dell'imposta sul reddito come strumento di giustizia sociale e riduzione delle disuguaglianze economiche.

Sorprende, però, il carattere astratto e ideologico che le critiche hanno assunto: forse, prima di preoccuparsi per un attacco al principio costituzionale di progressività, bisognerebbe guardare ai dati concreti, e chiedersi se il concreto modello impositivo in discussione (in questo caso, la *flat tax* elaborata dall'Istituto Bruno Leoni) sia o meno in grado di migliorare la situazione – sotto i profili dell'equità, dell'efficienza, della tutela universale del minimo vitale, e così via – rispetto all'attuale legislazione italiana in tema di tassazione dei redditi.

Non ha, invece, molto senso mettere a confronto un progetto di riforma del genere con l'archetipo dell'imposta progressiva dei redditi e con il modello della *comprehensive income tax*, rispetto al quale l'ordinamento italiano non potrebbe essere più distante. Gli osservatori più informati riconoscono i tanti difetti dell'attuale sistema, ma sembrano derubricarli a questione secondaria, rispetto al "rischio mortale" per loro rappresentato dalla *flat tax*.

In nome dell'astratto principio della progressività, simbolo di equità e giustizia nella tassazione, si rischia così di difendere in realtà lo *status quo*, cioè una creatura giuridica deforme e dagli effetti economici perversi, fonte di plurime iniquità: l'IRPEF attuale riesce, in un colpo solo, a violare l'equità orizzontale, a discriminare a rovescio i redditi di lavoro, a fallire sul piano dell'equità verticale penalizzando proprio i redditi medio-bassi, a non concedere su basi universali l'esenzione del minimo vitale, richiesta dall'art. 53, comma 1 Cost.

In effetti, l'IRPEF non ha difetti marginali o secondari, suscettibili di correzione: per come le norme si sono stratificate la tassazione dei redditi non risponde più ad alcuna logica, con distorsioni che si aggiungono ad altre distorsioni. Preoccupati dal presunto deficit di progressività della *flat tax*, i custodi della Cost. sembrano non accorgersi della macroscopica violazione dei principi di uguaglianza tributaria (art. 3 Cost.) e capacità contributiva (art. 53, comma 1 Cost.) insita nella legislazione vigente.

Nel commentare la transizione dalle imposte sui singoli redditi, di matrice ottocentesca, all'imposta personale e progressiva, uno storico della tassazione osservava che "se si voleva introdurre il concetto di progressività, non si poteva assolutamente evitare di tener conto del reddito globale. Agire in modo diverso avrebbe significato rischiare di sovratassare il contribuente il cui reddito aveva un'unica fonte a vantaggio di quello i cui introiti avevano origini diversificate: la stessa persona poteva, infatti, essere proprietario terriero, padrone di un portafogli di valori mobiliari e membro di consigli d'amministrazione ben remunerati"<sup>[13]</sup>. Si poteva, dunque, mantenere in piedi un sistema di imposte di categoria proporzionali, completandole con un'imposta sul reddito globale, come accaduto in Inghilterra con la *super tax* applicabile ai redditi superiori a un certo ammontare, o in Italia con l'imposta progressiva complementare sui redditi. In alternativa, si poteva optare in modo deciso per un'imposta progressiva sul reddito complessivo, sul modello della *comprehensive income tax*.

Questo vincolo concettuale, ovvero la necessità di applicare la tassazione progressiva alla sommatoria dei redditi del contribuente, era ben presente alla Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria insediatasi negli anni Sessanta del XX secolo, tanto che il suo presidente, Cesare Cosciani, si dimise dall'incarico dopo aver preso atto del prevalere dell'orientamento favorevole a escludere i redditi finanziari (interessi) dalla base imponibile dell'imposta che stava per nascere.

L'esigenza di applicare le aliquote progressive al reddito complessivo trovò poi consacrazione nei principi direttivi della legge delega n. 825 del 1971: se per l'art. 2 il carattere personale e progressivo dell'imposta doveva essere attuato grazie alla "applicazione dell'imposta al reddito complessivo netto comunque conseguito" e al "concorso alla formazione del reddito complessivo di tutti i redditi propri del soggetto", per l'art. 9 la materia delle esenzioni e dei regimi sostitutivi a carattere agevolativo avrebbe dovuto essere "regolata in base al criterio

[13] GABRIEL ARDANT, *Storia della finanza mondiale*, Roma 1981, p. 258.

*generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione".*

Si voleva così evitare che il disegno riformatore venisse stravolto da un'applicazione selettiva della progressività a un sottoinsieme dei redditi del contribuente, in violazione dei principi di universalità dell'imposta.

Da allora, tuttavia, il legislatore si è mosso, in modo schizofrenico, nella direzione esattamente opposta: con formule, modalità e aliquote sempre diverse, molti redditi vengono determinati in modo agevolato o del tutto esentati (redditi fondiari dei terreni), esclusi da imposizione (plusvalenze ultraquinquennali su fabbricati), tassati con cedolari secche (locazioni e plusvalenze immobiliari), con regimi sostitutivi proporzionali (interessi, dividendi e *capital gains*, redditi di autonomi "minimi", *carried interest*), ammessi su base opzionale a regimi di affrancamento poco più che simbolici (plusvalenze azionarie o su terreni edificabili o agricoli), esentati se di lungo periodo (plusvalenze su piani di investimento del risparmio), blanditi con *lump sum* in cifra fissa (redditi dei non residenti trasferiti in Italia), tassati con l'aliquota proporzionale IRES - Imposta sul Reddito delle Società (redditi di imprese individuali e di società di persone), e altro ancora.

Le deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione, in questo modo, non sono state limitate come raccomandava la legge delega per la riforma tributaria, bensì paradossalmente estese nella maggior misura possibile, inseguendo di volta in volta ragioni di tecnica impositiva, finalità di contrasto all'evasione, intendimenti agevolativi o di anticipazione del gettito, politiche di attrazione di nuovi cespiti reddituali alla sfera impositiva italiana, obiettivi di esenzione del risparmio, assetti di neutralità fiscale rispetto alle forme di esercizio dell'impresa, e via discorrendo. Tanto che si potrebbe seriamente discutere di quale sia, *de iure condito*, il criterio generale cui si ispira la tassazione dei redditi, rispetto al quale definire le "deroghe": se i casi di erosione dalla base imponibile IRPEF diventano infatti innumerevoli, è difficile riconoscere ancora alla progressività e universalità dell'imposizione un'effettiva valenza di principio generale. Il sistema italiano di tassazione dei redditi sembra piuttosto ispirato a settorialità e proporzionalità, con la vistosa eccezione dell'imposta progressiva sul lavoro.

Oggi l'imposta personale progressiva sul reddito complessivo, se mai è esistita, è certamente defunta. Dall'esterno la stessa è stata svuotata, inseguendo contingenti esigenze finanziarie, illusorie logiche premiali o spinte di gruppi di pressione, da una serie di imposte speciali proporzionali sui singoli redditi (diversi da quelli di lavoro e pensione); all'interno, il disegno della progressività è diventato irrecognoscibile, per effetto di *bonus* (come il *bonus* 80 euro), detrazioni concesse selettivamente e molteplici *tax expenditures*.

È stato così scardinato, anzitutto, il principio di equità orizzontale, proiezione di quello costituzionale di uguaglianza tributaria: redditi di diversa fonte e natura vengono tassati in modo diverso, con tendenziale penalizzazione per quelli di

lavoro, che già per medi o medio-bassi ammontari scontano un carico fiscale significativamente superiore a quello sopportato dai possessori di redditi di altra natura.

Ad aggravare le distorsioni concorrono poi due circostanze. Da un lato, visto che a essere tassati più pesantemente sono i redditi di lavoro, la legge italiana attua una "discriminazione qualitativa" a rovescio, sovvertendo il postulato secondo cui i redditi di capitale evidenzerebbero una maggiore capacità contributiva; dall'altro, le eccezioni alla progressività sono in molti casi a vantaggio di contribuenti con redditi molto elevati, associati oltretutto a grandi patrimoni: emblematica in tal senso, oltre alla cedolare secca su redditi di fonte immobiliare anche se provenienti da una pluralità di fabbricati, la possibilità che da circa 15 anni i titolari di partecipazioni azionarie anche di enorme valore hanno di affrancare, pagando un'imposta che in concreto può risultare poco più che simbolica (in passato il 2 o il 4 per cento del valore delle partecipazioni, oggi l'8 per cento), le plusvalenze su queste latenti, trasferendole poi senza ulteriori oneri.

Per queste ragioni appare stravagante l'accusa oggi mossa alla *flat tax*, di far pagare allo stesso modo un reddito di poche decine di migliaia di euro e un reddito milionario, come se con l'attuale IRPEF non fosse già così, anzi peggio, visto che i *capital income* molto elevati beneficiano di aliquote inferiori a quelle applicabili ai redditi medio-bassi di lavoro.

L'IRPEF, in effetti, non riesce a operare una ragionevole differenziazione tra redditi di diverso ammontare neppure nell'ambito del microcosmo cui essa si applica: l'imposta progressiva sui redditi di lavoro e pensione, a partire da 28mila euro fino all'infinito, ha un'unica aliquota marginale indifferenziata attorno al 40 per cento.

Dunque, non solo l'attuale sistema non rispetta il principio di universalità e progressività dell'imposizione, violando l'equità orizzontale e penalizzando i redditi di lavoro: non riesce nemmeno, all'interno di questi, ad attuare l'equità verticale, esaurendo gli effetti della progressività già intorno a 30mila euro, e appiattendosi da quel livello in avanti. Peraltro, nemmeno un aumento dell'aliquota marginale sui redditi più elevati (di lavoro) sarebbe risolutivo, giacché si aggraverebbe ancor più la disparità di trattamento rispetto a redditi di pari ammontare (di capitale) non assoggettati all'IRPEF progressiva.

Se questo è il quadro offerto dalla legislazione vigente, sembrano evidenti i vantaggi che una *flat tax* arrecherebbe, tanto per cominciare attraverso il ripristino dell'equità orizzontale, tassando tutti i redditi con la stessa aliquota e ponendo così fine all'assurda discriminazione contronatura di quelli fondati sul lavoro. Quanto alla progressività, la stessa verrebbe attuata grazie alla fascia esente, concessa su basi universali, e a deduzioni decrescenti: come visto sopra esistono molti modi per attuare la progressione e la Cost. prescrive che il sistema tributario sia ispirato a "criteri" di progressività, non già che le singole imposte siano ad aliquote graduate.



A questo punto l'obiezione di partenza andrebbe allora ribaltata: se la cifra degli interventi legislativi degli ultimi 50 anni è sempre stata all'insegna del particolarismo, con creazione di zone franche, aree di esenzione, imposte sostitutive, affrancamenti opzionali, regimi derogatori, *bonus* selettivi, e via discorrendo, che cosa induce i sostenitori del mito dell'imposta progressiva a pensare che il nastro possa essere riavvolto, che le forze politico-sociali e le tendenze di lungo periodo all'opera possano essere efficacemente contrastate, che si possa oggi riprogettare l'IRPEF ad aliquote graduate su basi omnicomprendensive smantellando privilegi, *bonus*, esenzioni, imposte sostitutive, cedolari secche, affrancamenti opzionali, e così via?

Se un ribaltamento del *trend* in atto non risultasse praticabile, scartata la *flat tax* l'alternativa sarebbe quella di rassegnarsi anche per il futuro all'attuale congerie irrazionale, discriminatoria e disincentivante di tributi speciali sui redditi.

Per concludere, un'ultima notazione. Può essere che l'argomento del "regalo ai più ricchi", insito nell'aliquota unica, costituisca un baluardo psicologico insuperabile, capace di bloccare sul nascere ogni sforzo riformatore. Si tratta in verità di un argomento curioso, posto che una riduzione d'imposta non regala niente a nessuno, limitandosi a "non togliere"; e tuttavia, come in altra sede osservato, *"se si volesse una più intensa progressività sui redditi elevati o molto elevati, ritenendo insufficiente il grado di equità verticale raggiungibile con l'aliquota unica, potrebbe essere introdotta, magari solo a partire da una certa soglia, un'imposta ordinaria generale sul patrimonio, e/o rivitalizzata l'imposta sulle successioni e donazioni, anche rivedendone aliquote e franchigie [...] La transizione a una flat tax potrebbe in definitiva accompagnarsi a un ridisegno complessivo dell'ordinamento tributario, liberando spazio per l'adozione di altri moduli e strumenti impositivi, oggi compresi da un sistema redditocentrico, in cui possono svolgere solo un ruolo residuale"*<sup>[14]</sup>.

I tributi patrimoniali possono in effetti funzionare, come noto, alla stregua di un'imposta progressiva sul reddito oggetto di accumulo. In alternativa potrebbe essere colto il suggerimento, emerso in alcuni commenti alla proposta dell'Istituto Bruno Leoni, di introdurre una seconda aliquota sui redditi più elevati. Questa potrebbe anche essere configurata come una *super tax* o un contributo di solidarietà al superamento di una certa soglia reddituale, fissandola ad esempio a 500mila o a un milione di euro. Per la quasi totalità dei contribuenti si conserverebbero i vantaggi (in termini di semplificazione, efficienza ed equità) della *flat tax*, mentre un ristretto numero di soggetti (i "più ricchi") fornirebbe un contributo aggiuntivo alle finanze statali, su redditi che si può presumere vengano destinati all'accumulo: un'addizionale sui redditi molto elevati potrebbe essere vista come una sorta di prelievo destinato a incidere, *una tantum*, sul patrimonio nell'atto stesso della sua formazione.

---

[14] STEVANATO (nota 3), pp. 196-197.