

# L'imposta progressiva quale naturale alternativa alla flat tax

La progressività (effettiva) come strumento di equità e di attuazione dei principi di solidarietà sociale



**Fabio Ghiselli**

Dottore Commercialista e Revisore Legale,  
Specializzato in diritto tributario dell'impresa

Estratto dal libro *Imposta progressiva versus flat tax. La progressività come strumento di equità sociale*, ed. Imprimatur, Reggio Emilia 2018

*Sono ormai evidenti le ampie criticità dell'attuale sistema tributario italiano, fortemente frammentato e sperequato a favore di determinate categorie reddituali, come le rendite in generale e i redditi di capitale, e a scapito di altre, ben più rilevanti, come i redditi di lavoro e pensionistici. Un sistema tributario che, a causa proprio della sua frammentarietà, non solo ha perso i connotati di un "sistema" come lo qualifica la Costituzione, ma che si è rivelato inadeguato nel perseguire i principi costituzionali, così chiaramente espressi dalla Carta, sui quali si regge il funzionamento dello Stato (e di qualunque comunità di persone). Per queste ragioni è divenuto ineludibile intraprendere un processo riformatore che guardi alla progressività e alla tassazione del reddito complessivo come ai principi cardine sui quali costruire un sistema equo, solidaristico e al contempo non oppressivo delle ricchezze più elevate. Quanto al confronto con la flat tax, vorrei sottolineare che non esiste un sistema fiscale, oggettivamente, in valore assoluto, migliore di un altro, né di per sé stesso né in termini macroeconomici. La scelta di un sistema tributario è funzionale alla visione che la classe politica dominante ha del mondo, della rilevanza e funzione dello Stato, del valore della collettività, della preminenza o meno del singolo individuo rispetto al suo essere parte di una comunità, alla predominanza, o meno, dei diritti dei singoli rispetto al temperamento di questi con i doveri e con i diritti della comunità di appartenenza, alla valutazione dei livelli di disuguaglianza sociale e alla necessità di ridurli per garantire una crescita più equilibrata, alla valutazione sulla capacità del "libero mercato" di garantire la migliore allocazione delle risorse disponibili, al contenuto e all'estensione del concetto di "dignità" dell'uomo.*

## I. Premessa

La lunga campagna elettorale che ha preceduto le elezioni politiche italiane dello scorso 4 marzo è stata caratterizzata in modo deciso dal dibattito su un tema fiscale riproposto con grande enfasi dalla coalizione di centro destra: l'introduzione della flat tax – anche se con aliquote diverse, del 23% piuttosto che del 15% – quale necessario strumento per semplificare il sistema, contrastare l'evasione, ridurre la pressione fiscale e dare uno shock all'economia del Paese<sup>[1]</sup>.

L'idea ha, evidentemente, trovato un buon appeal se le analisi del voto che si sono susseguite hanno messo in evidenza come le forze di centro destra abbiano ottenuto una netta maggioranza dei voti nelle regioni del nord dove sono concentrati i distretti industriali del Paese e dove il reddito imponibile dichiarato è più elevato che nel resto del territorio.

Il fatto che un tema fiscale così tecnico, complicato e persino considerato dai più noioso, sia stato messo al centro del dibattito dimostra due cose: la prima che rappresenta un tema centrale per chiunque, cittadini e imprese; la seconda che è la diretta conseguenza della maturata consapevolezza che l'attuale sistema impositivo abbia raggiunto livelli di frammentazione, scoordinamento, iniquità e complessità non più tollerabili.

Credo, però, che prima di esaminare gli aspetti tecnici dell'imposizione e delle ipotesi di copertura del minor gettito per l'erario che la flat tax determinerebbe, dovremmo porci alcune domande: l'esigenza indefettibile di semplificare l'attuale

[1] Questa volta – a differenza di quanto accaduto in anni precedenti, nella specie nel 1994, 2005, 2008, 2012 e 2014, quando diverse forze politiche hanno presentato proposte di legge in tal senso, mai giunte alla discussione in Parlamento – abbiamo assistito ad un intervento sistematico di professionalità economiche di rilievo. Un 2017 che ha visto accanto alle rinnovate proposte politiche di Lega, Forza Italia, Fondazione Magna Carta, quelle più tecniche di economisti come Armando Siri, di tributaristi come Dario Stevanato e dell'Istituto di ricerca Bruno Leoni, ai quali si è aggiunto nei primi mesi del 2018 il lavoro di un altro economista come Nicola Rossi, tutti tradotti in altrettanti libri che sono stati divulgati senza risparmio di energie.

I. Premessa.....	148
II. Le ragioni addotte da coloro che vorrebbero introdurre la flat tax .....	149
III. La ritenuta progressività della flat tax .....	151
IV. Le ragioni della progressività .....	152

sistema fiscale deve necessariamente passare attraverso l'introduzione di un'imposizione di tipo proporzionale? Oppure sono necessari altri tipi di interventi, ugualmente radicali ma più coerenti tra loro? Si crede oppure no nella valenza dei principi di solidarietà e capacità contributiva? L'evasione dell'imposta può essere perseguita solo facendo pagare meno tasse e renderla, per tale via, meno conveniente, oppure deve essere combattuta con altri mezzi? Una riforma del sistema fiscale, qualunque essa sia, deve porsi prioritariamente degli obiettivi economici oppure deve fondarsi prima su dei principi, se vogliamo anche ideologici, che dettino il modello di società che vorremmo costruire? L'imposizione rappresenta uno strumento di tipo redistributivo volto a generare un'equità sociale, o pensiamo che l'unico strumento per realizzarla sia rappresentato dalla spesa statale e da una sua diversa ripartizione?

## II. Le ragioni addotte da coloro che vorrebbero introdurre la flat tax

Tutte le analisi dei sostenitori della *flat tax* evidenziano come il sistema fiscale italiano si contraddistingua per essere complicato, farraginoso, potenzialmente distorsivo, sordinato, ricco di "linee di frattura" difficilmente comprensibili, generate dall'introduzione, nel tempo, di una miriade di deduzioni, detrazioni, esenzioni, imposizioni sostitutive, ritenute a titolo d'imposta con aliquote diverse da quelle ordinarie sul reddito personale.

Il punto centrale dell'analisi-presupposto sta nella condivisibile evidenza per cui *"La tassazione dei redditi, in Italia, appare in realtà conformata a un assetto «schedulare», in cui proliferano regimi di eccezione e logiche derogatorie, che compromettono non solo la leggibilità degli indirizzi dell'ordinamento, ma altresì la sua equità, orizzontale e verticale"*<sup>[2]</sup>.

Nonostante il legislatore (tributario) abbia adottato il principio generale secondo cui l'imposta sul reddito delle persone fisiche (d'ora in avanti, IRPEF) *"si applica sul reddito complessivo del soggetto [...]"* (art. 3, comma 1, del Decreto del Presidente della Repubblica [D.P.R.] del 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito TUIR), con il criterio della progressività sancito dall'art. 11 dello stesso TUIR (e seguenti per l'effetto delle detrazioni), l'effetto reale prodotto dall'intero sistema impositivo personale non è in linea con detto principio, dal momento che l'IRPEF si applica, di fatto, solo sul reddito di lavoro dipendente, di pensione e di lavoro autonomo (e d'impresa individuale).

Questa situazione, in realtà, è consentita da una previsione normativa a tal fine predisposta, o a tal fine strumentalmente utilizzata, contenuta nell'art. 8, comma 1, del TUIR, la quale dispone che *"Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo [...]"*. È evidente la circolarità dell'espressione: il reddito complessivo è formato dai redditi che concorrono a formarlo. Ciò consente, tuttavia, di escludere quei redditi che, nell'ambito della stessa disciplina o in altre successivamente introdotte o che il legislatore può

riservarsi di introdurre, sono o siano dichiarati esclusi e, quindi, non concorrenti alla formazione del reddito complessivo.

Si tratta, in primo luogo, dei "redditi di capitale", come interessi, dividendi, rendite e altri frutti periodici derivanti dall'impiego di capitale (art. 44 TUIR), e dei "redditi diversi", come le plusvalenze e altre differenze positive derivanti dalla negoziazione di titoli o altri strumenti finanziari e di altri beni immobili e mobili (art. 67 TUIR), nonché di altri redditi (come le vincite alle lotterie). Ai quali, utilmente ricordo, si aggiungono i redditi ottenuti dalla locazione di beni immobili. Tutte tipologie reddituali che sono soggette ad imposizione separata di tipo sostitutivo con aliquote proporzionali diverse (laddove, come detto, non siano esclusi *ex se*).

La conseguenza più evidente determinata dalle scelte del legislatore è quella per cui a subire l'imposizione progressiva sono rimasti i soli redditi da lavoro (dipendente e autonomo), di pensione e d'impresa esercitata individualmente.

È evidente, quindi, che in questo modo, gli altri redditi sfuggano alla progressività, indipendentemente dal loro ammontare che potrebbe essere anche elevato.

Giustamente si sostiene che una siffatta tassazione metta in crisi il principio di equità, sia verticale sia orizzontale. Verticale perché tratta allo stesso modo i piccoli risparmiatori e i titolari di ingenti capitali investiti e, orizzontale in quanto viene a discriminare i redditi soggetti all'IRPEF progressiva rispetto a quelli finanziari tassati con aliquota proporzionale alla fonte<sup>[3]</sup>.

Un altro punto dell'analisi-presupposto risiede nella complicità del sistema fiscale, da cui deriva uno degli obiettivi dei sostenitori della *flat tax*, quello della sua semplificazione. Non c'è dubbio che i testi dei provvedimenti legislativi siano difficilmente leggibili e normativamente confusi – si pensi alla enorme quantità di rinvii ad altre disposizioni di legge o di correzioni ed eccezioni – che siano contenuti, il più delle volte, in strumenti legislativi generalisti, come i decreti "omnibus" o "milleproroghe", se non specificamente contenenti oggetti e materie di tutt'altro genere, senza essere inseriti nella fonte normativa di riferimento della materia sulla quale insistono.

Illeggibilità e confusione che generano incertezza interpretativa da parte di tutti i soggetti coinvolti – il contribuente e i suoi consulenti, l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza

[3] Oltretutto, una discriminazione tra soggetti persone fisiche (non imprenditori) il sistema la opera, in relazione ai dividendi, tra coloro che detengono una partecipazione non qualificata o qualificata nelle imprese societarie. Il requisito della qualificazione sussiste laddove vi sia il possesso di una percentuale di diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiore al 2% e una partecipazione al capitale sociale o al patrimonio superiore al 5%, in caso di società quotate o, rispettivamente, superiore al 20 e al 25%, in caso di società non quotate. Mentre i possessori di partecipazioni non qualificate scontano un'imposizione a titolo d'imposta sui dividendi con l'aliquota del 26%, quelli che detengono una partecipazione qualificata devono far concorrere i dividendi nel reddito complessivo tassabile con l'aliquota progressiva limitatamente al 58,14% del loro ammontare, in quanto si tiene conto dell'imposizione sul reddito che lo stesso utile (successivamente distribuito) ha subito in capo alla società (con l'aliquota oggi del 24%).

[2] DARIO STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Il Mulino, 2017, p. 75.

– e che molto spesso sono dovute all'utilizzo di un linguaggio atecnico, grammaticalmente scorretto, la cui stesura è affidata di frequente a soggetti poco avvezzi alla conoscenza del diritto, nelle sue varie configurazioni.

Ma davvero si crede che la semplificazione passi necessariamente dalla riduzione dell'aliquota fiscale – soprattutto laddove, come in Italia, la proposta di *flat tax* lascerebbe inalterati i sistemi sostitutivi di imposizione (e le relative discipline normative) che, di fatto, sarebbero neutralizzati negli effetti uniformando le aliquote ad una stessa misura percentuale – e dalla eliminazione della maggior parte delle deduzioni e detrazioni d'imposta, le famose *tax expenditures*?

Personalmente ritengo che una vera semplificazione si ottenga intervenendo su alcuni aspetti che nulla hanno a che vedere con le aliquote percentuali, come:

- una riduzione del numero di adempimenti amministrativi – dichiarazioni e comunicazioni di vario tipo – cui è soggetto il contribuente, costretto spesso a generare e trasmettere una quantità di informazioni che l'amministrazione finanziaria non riesce nemmeno a sfruttare adeguatamente per l'attività istituzionale di controllo e di contrasto all'evasione;
- una semplificazione dei criteri di determinazione del reddito imponibile, sia per le imprese – con riguardo al complesso delle variazioni in aumento e in diminuzione dell'utile di bilancio – sia per i contribuenti persone fisiche alle prese con un potenzialmente elevato numero di deduzioni e detrazioni d'imposta;
- una semplificazione dell'ordinamento tributario perseguita con una raccolta delle disposizioni legislative in codici tributari per materia, solo all'interno dei quali dovrebbero trovare collocazione tutte le modifiche che dovessero intervenire successivamente;
- la certezza del diritto, che significa stabilità delle regole, ridotta discrezionalità nell'applicarle da parte dell'amministrazione finanziaria, rispetto dei principi fondanti dell'ordinamento (si veda quelli contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente) da parte del legislatore.

A questi esempi, potremmo aggiungere anche quello per cui un processo tributario deve essere caratterizzato dalla professionalità e competenza dei giudici fino al livello più alto della Corte di Cassazione, nonché dalla terzietà dei giudici di merito affinché possa esplicarsi nei fatti sia il principio del giusto processo sia del diritto alla difesa: non è concepibile che chi decide sul rapporto d'imposta appartenga ad una delle parti in causa, nel caso di specie, alla stessa amministrazione finanziaria (Ministero dell'Economia e delle Finanze).

Su questa linea si pone anche la stessa Banca Centrale Europea (BCE), la quale nel Bollettino mensile n. 9/2007 che contiene una ricognizione degli effetti della *flat tax* introdotta in alcuni Paesi europei afferma come "Gli studi empirici forniscono risultati contrastanti sull'impatto dei sistemi con *flat taxes*. Le aspettative di una maggiore semplicità non sono state sempre soddisfatte. Alcuni studi su singoli paesi riscontrano effetti positivi in

*termini di semplicità e di riduzione dei fenomeni di elusione/evasione. Altri, mostrano che la semplicità dei sistemi tributari è cresciuta solo in misura marginale, mentre resta la complessità associata alle molteplici esenzioni e al trattamento differenziato per certe categorie di reddito*"[4].

I risultati degli studi esaminati hanno, poi, indotto la stessa BCE a concludere nel senso che "l'introduzione di *flat taxes* non è di per sé sufficiente a semplificare i sistemi tributari, giacché la complessità è principalmente ascrivibile alla definizione delle basi imponibili e, in particolare, a quella delle esenzioni e delle caratteristiche che possono essere sfruttate ai fini di elusione/evasione fiscale. L'adozione di prassi migliori, nonché la lotta alla frode fiscale, la modernizzazione e il rafforzamento dell'amministrazione del sistema tributario contribuirebbero ad accrescere la trasparenza e a limitare i fenomeni di elusione/evasione fiscale".

Chi propone di introdurre la *flat tax* si prefigge lo scopo di ridurre l'evasione.

Ma davvero crediamo che sia solo l'aliquota fiscale a determinare l'evasione dell'imposta? Davvero pensiamo che sia più corretto pensare di rincorrere l'evasore sul terreno della mera convenienza ad evadere riducendogli l'aliquota?

Personalmente ritengo che non sia questo il fattore determinante né che sia questa la scelta più corretta in termini di principio.

L'evasione, soprattutto quella perpetrata dalle persone fisiche, non è dettata solo dalla mera convenienza economica, ma da una serie di ragioni extra fiscali appartenenti alla sfera del singolo individuo, che inducono un soggetto a non dichiarare – potendolo fare – tutto il proprio reddito (o la propria ricchezza); diversamente, quella messa in atto dalle imprese è spesso determinata dalla necessità di disporre di denaro liquido da destinare ad attività corruttive su scala locale e internazionale, laddove non sia essa stessa frutto di un'attività criminale.

Per rimanere nell'ambito delle persone fisiche, più interessate alla *flat tax*, dovremmo ricordare che la propensione all'evasione dipende da una semplice formuletta:

$$\text{Imp.} > \text{Prob.} \times (\text{Imp.}) + (\text{Imp.} \times \% \text{Sanz.}) + (\text{Imp.} \times \% \text{Int.})$$

Questa formula esprime la condizione per cui si persegue l'evasione se l'imposta dovuta – con qualunque aliquota – è maggiore della probabilità di essere accertati e di dover sostenere il debito d'imposta e le relative sanzioni e interessi.

Considerato il numero di accertamenti eseguiti dall'amministrazione finanziaria italiana rispetto al totale dei contribuenti o, quantomeno, al numero dei contribuenti soggetti agli studi di settore (che dichiarano redditi di lavoro autonomo

[4] Si rinvia al documento per l'indicazione degli studi internazionali realizzati sulle esperienze di *flat tax* in Europa e nei Paesi dell'ex blocco sovietico.

e d'impresa tra i quali il *tax gap* è più elevato), pari all'1,9%, il valore probabilistico determina un'elevata convenienza ad evadere<sup>[5]</sup>.

L'evasione (o l'elusione) deve essere combattuta perseguendo l'evasore (o l'elusore) per cui le risorse, cioè i tributi, che non entrano nella disponibilità dello Stato perché non versate da chi evade o elude, devono essere recuperate da questi stessi soggetti e non attraverso altre strade: non perseguendo coloro che già versano il dovuto in funzione della loro capacità contributiva, ma neanche offrendo a coloro che evadono (o che eludono) la possibilità di pagare le imposte in quanto sarebbe meno conveniente non farlo, grazie a una riduzione delle aliquote.

Il pagamento dei tributi rappresenta un dovere sociale, un onere che lo Stato chiede a tutti i membri della collettività per far fronte alle spese pubbliche e non il risultato di un mero calcolo di convenienza economica. Certo, se lo Stato non avesse bisogno di risorse o ne avesse in misura limitata, una riduzione al minimo della pressione fiscale sarebbe una logica conseguenza: questo vorrebbe dire ridurre il perimetro di intervento dello Stato stesso.

E qui si fronteggiano due teorie: quella della prevalenza dei diritti individuali sul potere di imposizione e quella opposta della preminenza dell'interesse fiscale dello Stato (e della collettività) e, quindi, del potere impositivo, sull'interesse dei singoli individui.

La prima appartiene al mondo anglosassone, ispirata dal filosofo inglese del seicento J. Locke, considerato il padre del liberalismo classico, al quale si richiamano i sostenitori della *flat tax*, secondo il quale la società civile avrebbe una capacità autonoma di autoregolamentarsi per cui lo Stato non dovrebbe avere un ruolo preminente e la stessa potestà impositiva dovrebbe essere al servizio della difesa dei diritti e delle libertà individuali.

La seconda, invece, appartiene agli ordinamenti giuridici dell'Europa continentale, dove la rilevanza della dimensione sociale ed etica porta a privilegiare il perseguimento di interessi collettivi piuttosto che quelli individuali, per i quali l'esercizio della potestà impositiva dell'organo legislativo (espressione della volontà generale) assume il carattere di strumento essenziale.

È evidente come il temperamento tra interessi collettivi e interessi individuali (diritti e libertà), costituzionalmente garantiti, non può che passare attraverso la definizione di un criterio di riparto del carico fiscale oggettivo e ispirato a quei principi di equità e giustizia sociale rinvenibili nelle stesse norme costituzionali.

[5] Il dato, assieme ad altri, è contenuto nel rapporto della Corte dei Conti, Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2016, sul quale mi sono ampiamente soffermato nel libro citato all'inizio dell'articolo, in particolare al cap. 5. Ripartire dallo stato dei fatti, p. 152 ss.

Equità e giustizia che impongono l'applicazione di un'imposta che deve essere "sopportabile" e non "opprimente", che non deve scoraggiare la produzione del reddito né diventare causa tecnica di evasione, come diceva Ezio Vanoni.

Ma questo è un discorso che ci porterebbe lontano e che lo spazio così gentilmente assegnatomi da questa Rivista non mi consente di affrontare oltre.

### III. La ritenuta progressività della *flat tax*

Su questo tema il dibattito che si è sviluppato in dottrina tra i sostenitori e i critici di tale forma d'imposizione è stato molto acceso.

Per affrontare con compostezza la questione dovremmo partire dal fatto che tutte le proposte di *flat tax* contengono la previsione di un reddito minimo esente o di un "reddito minimo vitale" sottratto al prelievo.

Questa fascia di reddito non è, in realtà, patrimonio della *flat tax*, ma connaturato a tutti i sistemi tributari, compreso quello progressivo, che fondano il criterio del riparto delle spese sulla base del principio di capacità contributiva: questo reddito esprime l'incapacità a contribuire alle spese dello Stato in quanto appena sufficiente a garantire il soddisfacimento dei bisogni primari essenziali.

Questa è la sua funzione preminente, ma non c'è dubbio, per ragioni matematiche, che qualora il minimo esente sia associato ad un'imposta proporzionale come la *flat tax*, il risultato ottenuto sarebbe quello di delineare un'imposta progressiva. Per essere corretti, dovremmo però aggiungere l'avverbio "leggermente", perché, sempre per ragioni matematiche, l'aliquota media che si ottiene rapportando l'imposta al reddito netto crescente, cresce a sua volta ma in modo inesorabilmente lento, senza mai raggiungere l'aliquota nominale.

Se, poi, si aggiungono delle detrazioni base, come quella personale e quella per carichi di famiglia, solitamente garantite in misura decrescente fino a un livello reddituale collocato tra i 35 e i 55mila euro, il risultato che si ottiene è una progressività più accentuata rispetto a quella garantita dal minimo esente.

Se si esaminano alcune ipotesi di rappresentazione grafica pubblicate dai sostenitori della *flat tax* si può facilmente vedere che la progressività risulti accentuata per i redditi superiori al minimo, esente ma inferiori o pari al livello in corrispondenza del quale si esaurisce l'effetto delle detrazioni, ed estremamente leggera per i redditi superiori a tale limite.

Dal punto di vista sostanziale, non v'è dubbio che il beneficio maggiore derivante da un'aliquota unica, come quella proposta tra il 20 e il 25%, sarebbe ottenuto dai possessori di redditi più elevati.

Riportata la questione nel suo giusto alveo, dobbiamo però porci una domanda: la progressività che la *flat tax* riesce a delineare risponde effettivamente a quella progressività che il

perseguimento dei principi di solidarietà sociale, di equità e di eguaglianza sostanziale richiederebbe?

La risposta non riusciremo a trovarla nell'ambito della scienza delle finanze perché non può che essere politica e, di conseguenza, influenzata dalla visione che la classe dirigente dominante ha del mondo, della rilevanza e funzione dello Stato, del valore della collettività, della preminenza o meno del singolo individuo rispetto al suo essere parte di una comunità, alla predominanza, o meno, dei diritti dei singoli rispetto al contemperamento di questi con i doveri e con i diritti della comunità di appartenenza, alla valutazione dei livelli di disuguaglianza sociale e alla necessità di ridurli per garantire una crescita più equilibrata, alla valutazione sulla capacità del "libero mercato" di garantire la migliore allocazione delle risorse disponibili, al contenuto e all'estensione del concetto di "dignità" dell'uomo.

#### IV. Le ragioni della progressività

Le ragioni che supporterebbero la scelta per un'imposizione progressiva sono molteplici e dipendono molto dalla presenza o meno nelle Carte costituzionali dei singoli Paesi di principi quali la "capacità contributiva", la "solidarietà economica e sociale", l'"eguaglianza sostanziale".

Se questi sono gli obiettivi finali, la progressività rappresenta lo strumento principale attraverso il quale si può *perseguire l'equità*. Progressività implica che chi più ha paghi in misura più che proporzionale al crescere della propria ricchezza, secondo il principio della capacità contributiva, ossia della diversa forza economica di ciascuno che gli consente di essere chiamato a contribuire in modo diverso al sostenimento delle spese pubbliche.

Un sistema tributario improntato a criteri di proporzionalità "non farebbe che consolidare e perpetuare, se non addirittura aggravare situazioni di disuguaglianza iniziale"<sup>[6]</sup>, e, aggiungo io, ciò avverrebbe anche laddove la proporzionalità fosse leggermente attenuata per alcune classi di reddito, come prevedono le proposte sulla *flat tax*.

Non è un caso se anche l'economista inglese Adam Smith, ritenuto il fondatore dell'economia liberale, ha affermato che "[n]on è irragionevole che un ricco dovrebbe contribuire in misura alquanto superiore alla semplice proporzionalità rispetto al reddito"<sup>[7]</sup>.

Se questo principio lo ha scritto Adam Smith, che i sostenitori della *flat tax* citano sempre a sostegno delle proprie tesi, evidentemente, dobbiamo crederci.

Non involontariamente ho usato prima l'espressione "perseguire l'equità", perché sono profondamente convinto che una delle funzioni del tributo – non inventate, ma assegnate dalla

teoria economica classica – sia proprio quella redistributiva, la cui esigenza si fa più forte soprattutto nei periodi di crisi economica<sup>[8]</sup>.

Funzione redistributiva che serve, appunto, ad assicurare quell'eguaglianza sostanziale e non formale dei cittadini, cui mira l'art. 3, comma 2, della Costituzione italiana (Cost. it.) "correggendo gli squilibri sociali dovuti a situazioni sperequate di partenza" in attuazione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 Cost. it.<sup>[9]</sup>.

In un mondo diseguale com'è il nostro, l'imposta "è lo strumento che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela, appunto, dei diritti sociali"<sup>[10]</sup>. Il prelievo tributario, "se distribuito ragionevolmente, è uno, forse il più duttile ed appropriato, degli strumenti per superare le sempre più gravi disuguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita (sia patrimoniali che non), realizzare i valori solidaristici e promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità"<sup>[11]</sup>.

Naturalmente la funzione redistributiva viene svolta nella misura in cui lo Stato decide di attribuirle all'imposta disegnando un sistema tributario ispirato effettivamente a quei principi costituzionali che ho più volte ricordato, e nella misura in cui lo Stato decide di configurarsi almeno come un soggetto regolatore, sussidiario, presente in alcuni settori economici determinanti, presente nel sociale e redistributore.

Se non si può certo auspicare la presenza di uno Stato invasivo e produttivistico, per le innumerevoli conseguenze negative che esso comporta, sicuramente da abbandonare – e direi definitivamente – è l'idea che il solo "mercato", libero da vincoli o soggetto a regolazioni minime possieda quei livelli di etica che gli consentano di realizzare una società fondata su quegli stessi principi costituzionali e sul loro giusto equilibrio.

Progressività che, però, non significa prevedere aliquote d'imposta che raggiungano livelli da esproprio delle ricchezze perché l'obiettivo non è quello di livellare le ricchezze per tutti i membri di una collettività, ma è semplicemente quello di raggiungere un'equa distribuzione delle risorse.

[6] GASPARE FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, CEDAM, 2003.

[7] Così afferma l'economista inglese nell'opera: *La ricchezza delle nazioni, o per esteso, Indagine sulla natura e le cause della ricchezza delle nazioni*, pubblicato nel 1776.

[8] In tal senso si veda FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, 2007.

[9] FALSITTA (nota 6).

[10] FRANCO GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in: *Rass. Trib.*, n. 2, 2012.

[11] GALLO (nota 10).

Per questo motivo “il prelievo si deve arrestare ad un punto tale da consentire il permanere delle «diseguaglianze legittime»; quelle “diversità degli averi, diversità delle ricchezze, le quali, se legittime, la nostra Costituzione rispetta e protegge”<sup>[12][13]</sup>.

Ma se non si vuole perseverare nell'errore di sottoporre all'imposizione progressiva con le aliquote marginali più elevate solo i redditi da lavoro, agevolando i redditi, spesso più elevati, derivanti da rendite finanziarie e immobiliari, oltre che i redditi di capitali, la strada da perseguire con fermezza non può che essere quella della tassazione del reddito complessivo, senza sperequative distinzioni e segmentazioni. Un principio elaborato dai migliori studiosi di diritto tributario e di scienza delle finanze che da sempre trova collocazione nell'ordinamento tributario italiano, ma che non ha mai trovato effettiva attuazione per pura mancanza di volontà politica e non certo per mancanza di validità concettuale.

---

[12] ALESSANDRO GIOVANNINI, Equità impositiva e progressività, in: Dir. prat. trib., 2015, I, p. 675 ss. Lo stesso autore legge la progressività come “un presidio a difesa. Se è un presidio, va studiata come principio disposto a protezione, appunto, dei diritti e non solo come regola informatrice del sistema, secondo la «connessione delle parole» dell'art. 53”, una “cerniera tra limite massimo alla tassazione, libertà, solidarietà ed uguaglianza. In questa sua funzione risiede il diritto che esprime, ossia il diritto al rispetto del limite massimo al prelievo”. Si veda anche ALESSANDRO GIOVANNINI, Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività, in: Rass. trib., 2015, p. 1340 ss. Nello stesso lavoro, a proposito delle “disuguaglianze legittime”, egli afferma che la Carta costituzionale “considera siffatte disuguaglianze non come «zolfo del demonio», ma come situazioni da proteggere perché anch'esse parti essenziali della dignità individuale. E gli artt. 2, 3, secondo comma, 41, 42 e l'art. 47 indicano questo esito come vincolo. L'azzeramento di quelle disuguaglianze o il loro schiacciamento verso il basso, insomma, è motivo o sarebbe motivo di giudizio costituzionale, non solo di biasimo scientifico e politico”. Limite che l'Autore, nell'intervento citato nella nota precedente, individua, ragionevolmente nel limite del 50 per cento del reddito, definendo altresì i parametri per la sua commisurazione.

[13] Il limite in cui si deve arrestare il prelievo non è un valore assoluto, ma relativo. La legislazione francese aveva previsto un'aliquota marginale sul reddito al 75%, quella americana era arrivata a prevedere un'aliquota dell'80% e del 94% durante la seconda guerra mondiale, quella italiana, con la riforma del 1973, l'aveva fissata al 72%, mentre la Corte costituzionale tedesca aveva stabilito una suddivisione a metà tra Stato e contribuente.