

## **La dimensione etica del tributo\***

*Sommario: 1. Premessa – 2. La funzione dell'imposizione fiscale – 3. I principi di capacità contributiva e progressività nel nostro ordinamento – 4. Il principio di capacità contributiva e l'evasione fiscale – 5. Il principio di progressività e la "flat tax"*

### **1. Premessa**

Il tema dell'*etica fiscale* è argomento di portata assai ampia e investe numerosi aspetti (la funzione dell'imposizione fiscale, i requisiti di eticità dell'imposta, il comportamento del legislatore, gli atteggiamenti dei soggetti del rapporto d'imposta) e diverse prospettive di approfondimento (storico, giuridico, economico, sociologico, politico, per menzionarne solo alcuni).

Lo scopo del presente documento non è certo quello di trattare questo tema in modo esaustivo, ma esclusivamente di affrontarlo dal punto di vista sostanziale, allo scopo di verificare - sotto il profilo etico, cioè in chiave di giustizia sociale - i comportamenti del legislatore, dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti e, quindi, se in concreto il nostro sistema fiscale sia coerente con i principi costituzionali di uguaglianza e solidarietà.

Ciò attraverso l'analisi di alcune tematiche specifiche, in particolare con riguardo al sistema tributario che risulterà dall'attuazione della delega per la riforma fiscale attribuita al Governo con la Legge 9 agosto 2023, n. 111.

Considerata l'ampiezza dello scopo del lavoro, pur nell'impostazione sopra precisata, e soprattutto la circostanza che la predetta legge di delega sarà attuata nei prossimi mesi (ad oggi solo alcuni schemi di decreti delegati sono stati completati e sottoposti per il parere alle competenti Commissioni parlamentari), il presente documento costituisce esclusivamente la premessa di carattere generale ai successivi elaborati che scenderanno nell'esame di singoli aspetti specifici dell'imposizione fiscale.

---

\* Questo documento è stato predisposto da un gruppo di lavoro coordinato da Laura Zaccaria, cui hanno contribuito Giovanni Carpenzano, Annibale Doderò, Franco Gallo, Silvia Giannini, Alessandro Giovannini, Fabio Marchetti, Roberto Moro, Maria Pia Nastri, Federico Rasi, Franco Vernassa.

## 2. La funzione dell'imposizione fiscale

Il tema della dimensione etica del tributo non può essere analizzato senza compiere una preliminare ricostruzione delle molteplici funzioni attribuite al tributo nella società contemporanea.

Come noto, l'imposizione fiscale ha trovato nel corso del tempo diverse giustificazioni, variabili a seconda sia del modello ideologico-sociale di Stato assunto come modello ideale (Stato minimo *versus* Stato sociale), sia del criterio adottato dai singoli sistemi fiscali per assicurare un'equa ripartizione del carico tributario fra i soggetti appartenenti ad una determinata collettività (principio del beneficio *versus* principio di capacità contributiva).

Fino alla fine dell'800 ha dominato, sulla spinta dell'individualismo possessivo lockeano, la teoria e la pratica del “*laissez faire, laissez passer*”, in virtù della quale:

- non erano ammesse incisive intrusioni dello Stato nella società civile;
- si identificava la persona con i diritti proprietari;
- il patrimonio dell'individuo aveva una propria legittimazione morale e non poteva essere eroso dalla tassazione;
- si considerava ingiusta ogni prestazione imposta che non fosse ispirata al principio del beneficio o della controprestazione, ovverosia che non costituisse, in un'ottica contrattualistica, remunerazione del godimento dei servizi pubblici resi ai privati.

Coerentemente a tale ideologia, all'imposizione fiscale era attribuita una funzione meramente commutativa. Il tributo era, così, una sorta di *premium libertatis* che trovava un limite invalicabile nella tutela del diritto di proprietà dei singoli individui.

Lo Stato liberal-liberista sette-ottocentesco si caratterizzava, quindi, per essere uno Stato “minimo”, ovverosia uno Stato in cui la spesa pubblica, già di ridotte dimensioni, era essenzialmente volta a garantire pochi compiti (la difesa nazionale, l'apparato giudiziario e l'ordine pubblico), il cui filo conduttore era rappresentato dalla tutela della libertà personale e dei diritti patrimoniali degli individui, ossia delle c.d. “libertà negative”. Lo Stato non poteva avvalersi dell'imposizione fiscale per perseguire scopi ulteriori rispetto a quello del mero reperimento del gettito necessario per finanziare la sicurezza e la protezione dei diritti proprietari. Esso doveva limitarsi a garantire il funzionamento del libero mercato concorrenziale e, pertanto, era ritenuto giusto ed equo che ogni contribuente pagasse in relazione ai guadagni derivanti dalla sua partecipazione al mercato su base proporzionale<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Anche se il sentimento comune all'epoca era a favore della tassazione proporzionale, vi sono diversi esempi, nei vari paesi, di forme di tassazione progressiva (cfr. E. R. A. Seligman, *Progressive*

La prima imposta progressiva sul reddito fu istituita in Inghilterra alla fine dell'Ottocento. Nello stesso periodo il modello teorico di imposizione onnicomprensiva progressiva fu definito per la prima volta in Germania da Schanz (1896); fu ripreso negli anni Venti del secolo scorso in Inghilterra (Haig, 1921), nel decennio successivo negli USA (Simons, 1938). È un modello che non è figlio della tradizione socialista o popolare (comprendendo in questo termine i partiti popolari di ispirazione cristiana o cattolica), ma della tradizione liberale ottocentesca.

Infatti, l'imposta progressiva sul reddito personale è stata votata dalla borghesia, in un periodo in cui i parlamenti non erano eletti a suffragio universale, ma in base al censo (e tra l'altro solo dagli elettori di sesso maschile). La borghesia, minoritaria, si è tassata, senz'altro per legittimarsi come classe dirigente, ma anche perché la scuola economica neoclassica attribuiva, correttamente, una disutilità decrescente all'ultima sterlina (marco, dollaro, ecc.) prelevata come imposta, in funzione del livello di reddito: a reddito più basso, la "sofferenza" per un prelievo di pari ammontare è maggiore rispetto alla "sofferenza" subita da redditi più elevati.

Quando furono istituite le prime imposte personali progressive il c.d. *Welfare State* quasi non esisteva, ovvero era ridotto ai minimi termini: l'imposta personale progressiva non è nata per finanziare il *welfare*, ma per un'esigenza di equità, tutta interna alla tradizione liberale e fondata su solidi criteri di giustizia distributiva.

La progressività, in altre parole, è concetto radicato nella tradizione liberale borghese, non è nato nelle tradizioni socialiste, socialdemocratiche e popolari; che poi, come vedremo, l'hanno fatta propria e sostenuta. Ciò in quanto l'equità contiene la progressività; ovvero, la progressività è parte fondante dell'equità.

A questa evoluzione, tuttavia, restò estranea l'Italia che, come vedremo, giunse all'adozione della progressività dell'imposta con notevole ritardo.

A partire dai primi anni del Novecento e, in special modo, dalla Seconda guerra mondiale, parallelamente all'ascesa dell'ideologia liberale di tipo egualitario e *welfaristico*, si è affermato il *Welfare State*, un modello di Stato che, nonostante la reviviscenza di orientamenti di matrice neo-liberale, deve ritenersi ancora oggi dominante.

Al modello ottocentesco di Stato minimo si sostituisce il modello novecentesco di Stato sociale e interventista, vale a dire un modello di Stato (re)distributore ed erogatore di servizi sociali ispirato nella sua azione ai principi di uguaglianza, solidarietà e dignità della persona. Il tributo cessa di essere solo uno strumento di reperimento del gettito necessario per il funzionamento dell'apparato pubblico per divenire il principale mezzo a disposizione dello Stato per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato, per redistribuire la ricchezza e ridurre le disuguaglianze.

---

*Taxation in Theory and Practice*, American Economic Association Quarterly, Dec. 1908, 3rd Series, Vol. 9, No. 4, pp. 1-334).

Si passa, dunque, da una finanza neutrale ad una finanza funzionale nella quale, da un lato, il tributo si rivela un indispensabile strumento di attuazione del principio di uguaglianza e, dall'altro, il dovere di concorrere alle spese pubbliche si articola come declinazione del più ampio dovere di solidarietà<sup>2</sup>. Il dovere di contribuzione fiscale non trova più la sua giustificazione in un rapporto di (mero) scambio tra il contribuente e lo Stato (erogatore di servizi secondo una logica strettamente commutativa o corrispettiva), bensì nel vincolo solidaristico che lega ogni individuo agli altri membri della società.

In questa prospettiva, la funzione redistributiva delle ricchezze, funzionale ad assicurare l'uguaglianza sostanziale tra i consociati, viene attuata dallo Stato su un duplice piano:

- quello "orizzontale", allargando il novero dei fatti assunti come indici di capacità contributiva e, dunque, elevando a presupposto di imposta anche indici di capacità contributiva a contenuto non patrimoniale purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile (c.d. *new properties*);
- quello "verticale", basato sull'imposizione progressiva.

La redistribuzione diviene la principale funzione assolta dal tributo, necessaria a tutelare non solo i diritti proprietari, ma anche e soprattutto quelli sociali e civili, oggetto di bilanciamento con i primi, non più considerati come attributi inscindibili e pre-istituzionali dell'individuo.

Lo Stato è, quindi, legittimato a porre, sul fronte sia del reperimento delle risorse che della destinazione delle spese, una serie di limitazioni alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione, in regime concorrenziale, dei diritti patrimoniali. Tali costrizioni trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili, primi fra tutti i principi – corollari di quelli di uguaglianza e solidarietà – di razionalità, coerenza, congruità e capacità contributiva.

Il prelievo fiscale diviene parte integrante del complesso sistema di diritti di proprietà privata e di regole di mercato, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere e tutelare nel rispetto dei principi fondamentali di uguaglianza e solidarietà.

Il graduale sganciamento del prelievo tributario dal criterio della corrispettività-commutatività e l'accettazione generalizzata del principio di capacità contributiva quale equo criterio di riparto dei carichi pubblici consente *“allo stato di diritto di disporre di un duttile strumento ordinamentale per finanziare, insieme alle spese per la protezione dei diritti politici e proprietari, anche quelle – sempre più elevate – per la tutela dei diritti sociali e civili e nel*

---

<sup>2</sup> Cfr. E. Vanoni, *La finanza e la giustizia sociale*, in *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di A. Tramontana, Padova, 1976, p. 103-121; Commissione diocesana *Giustizia e Pace*, *Sulla giustizia fiscale*, Milano, 2000, p. 18 e 19.

*contempo, per redistribuire il reddito da alcune categorie e classi di contribuenti ad altre, calibrando la tassazione in relazione alla loro effettiva capacità*<sup>3</sup>.

### **3. I principi di capacità contributiva e progressività nel nostro ordinamento**

Se dal piano dell'analisi generale e astratta passiamo a quello dell'indagine concreta, possiamo affermare che il passaggio dallo Stato minimo allo Stato sociale ha trovato in Italia un fondamento costituzionale nella stretta correlazione, istituita dall'art. 53 Cost., tra dovere contributivo (giustizia fiscale) e spesa sociale (giustizia sociale) e nell'espresso riferimento, da esso fatto, al principio di capacità contributiva e alla regola della progressività.

La capacità contributiva rappresenta, insieme alla progressività del sistema tributario, il criterio di giustizia che la nostra Costituzione individua per assicurare un'equa distribuzione del carico fiscale tra i soggetti gravati dall'obbligo tributario.

Il tratto caratterizzante l'art. 53 Cost. risiede proprio nell'impronta solidaristica e garantista impressa all'obbligazione tributaria. Tale impronta si evince da una lettura sistematica delle disposizioni costituzionali e, in particolare, da una lettura dell'art. 53 Cost. in correlazione sia con l'art. 2 Cost. (che richiama i doveri inderogabili di solidarietà anche economica), sia con l'art. 3 Cost. (che sancisce, invece, il principio di uguaglianza formale e sostanziale).

Nel quadro dei principi sanciti dalla Costituzione, la progressività del sistema tributario (art. 53, comma 2, Cost.) rappresenta poi lo strumento principe attraverso cui lo Stato può assicurare, in attuazione dei principi di uguaglianza e solidarietà, un'equa distribuzione della ricchezza tra i consociati, superando le disuguaglianze generate dal mercato. La progressività, infatti, si pone:

- da un lato *“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 ed eguaglianza dei cittadini-persone umane, in spirito di solidarietà politica, economica e sociale (artt. 2 e 3 della Costituzione)”*<sup>4</sup>;
- dall'altro, come *“fine politico sociale, che potrà essere attuato, nei limiti consentiti dalle particolari esigenze, ricorrendo di preferenza a tipi di tributi, i quali consentano di far gravare maggiormente il carico sui redditi personali più elevati, e rendano quindi la partecipazione di ciascuno alle spese pubbliche adeguata alla capacità contributiva individuale”*<sup>5</sup>.

In altri termini, la progressività, determinando un depauperamento più che proporzionale nei soggetti dotati di maggiore ricchezza ed un depauperamento

---

<sup>3</sup> F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, pp. 25-26.

<sup>4</sup> Corte cost., ord. 24 luglio 2000, n. 341; Corte cost., sent. 21 maggio 2001, n. 155; Corte cost., sent. 11 ottobre 2012, n. 223, Corte cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10.

<sup>5</sup> Corte cost., sent. 15 dicembre 1966, n. 128.

meno che proporzionale nei soggetti più poveri, è funzionale a garantire l'attuazione del programma progressista di stampo sociale che anima il sistema costituzionale. Essa indirizza l'attività dello Stato verso un coordinamento dei diritti inviolabili dell'uomo con i suoi doveri inderogabili, al fine di realizzare un ordine sociale giusto<sup>6</sup>.

La matrice solidaristica del principio di capacità contributiva e della regola della progressività non risulta, però, ancora del tutto compiutamente valorizzata dalla Corte costituzionale. Quest'ultima ha quasi sempre accentuato il legame intercorrente tra l'art. 53 e art. 3 Cost., piuttosto che quello intercorrente tra l'art. 53 e l'art. 2 Cost., concentrando la sua attenzione sulle disparità di trattamento interne alla legislazione tributaria. In questa prospettiva, la Corte è giunta ad interpretare l'art. 53 Cost. *“quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale”*<sup>7</sup> e a ribadire che la capacità contributiva – pur rappresentando il presupposto e il limite del potere impositivo dello Stato – rappresenta una mera *“specificazione settoriale del più ampio principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.”*<sup>8</sup>.

In campo tributario, la regola di giudizio che la Corte ha tratto dall'art. 53 Cost. è dunque quella che impone al legislatore di non compiere, in sede di individuazione del presupposto impositivo, arbitrarie discriminazioni.

Nonostante il principio di capacità contributiva e di progressività costituiscano attuazione dei principi fondamentali di uguaglianza sostanziale (art. 3, comma 2, Cost.) e di solidarietà (art. 2 Cost.) il giudizio di legittimità costituzionale è stato quasi sempre condotto secondo gli schemi logici tipici del principio di uguaglianza formale<sup>9</sup> (e, dunque, essenzialmente sotto il profilo della

---

<sup>6</sup> Sono rilevanti in proposito quelle pronunce rese dalla Corte costituzionale in materia pensionistica, in cui la Corte è stata chiamata ad operare un bilanciamento tra le esigenze di sostenibilità del bilancio pubblico e la salvaguardia dei diritti sociali. Tale bilanciamento è stato risolto, a volte, a favore della tutela piena dei diritti sociali e del principio di uguaglianza (Corte cost., sent. 30 aprile 2015, n. 70), a volte, a favore del principio – limitativo di tali valori – del pareggio di bilancio (Corte cost., sent. 25 ottobre 2017, n. 250 e Corte cost., sent. 22 ottobre 2020, n. 234 nella quale da un lato, è stata riconosciuta al legislatore la possibilità di modulare nel tempo, alla luce dell'andamento economico, le modalità concrete di esplicazione della regola dell'indicizzazione dei trattamenti pensionistici, purché ciò non determini un completo abbattimento della stessa e, dall'altro, è stata considerata non irragionevole la misura che dispone un prelievo a carico delle pensioni più elevate, con finalità di solidarietà, purché la sua dimensione temporale si mantenga nei limiti della proporzionalità con le finalità perseguite).

<sup>7</sup> Corte cost., sent. 120 del 6 luglio 1972.

<sup>8</sup> Corte cost., sent. 11 febbraio 2015, n. 10.

<sup>9</sup> A conferma di quanto detto si può osservare come alcune tra le questioni di legittimità costituzionale più note in materia tributaria siano state affrontate dalla Corte proprio come questioni coinvolgenti, innanzitutto, il principio di uguaglianza formale. Si pensi – a titolo meramente esemplificativo – alle questioni riguardanti:

- il cumulo dei redditi coniugali agli effetti dell'IRPEF (Corte cost., sent. 15 luglio 1976, n. 179):  
*“le norme di cui alla denuncia violano il principio di eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla*

razionalità e della ragionevolezza della scelta impositiva effettuata dal legislatore<sup>10</sup>). Si tratta, in altri termini, di un “*giudizio sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione*”<sup>11</sup>.

Questo orientamento della giurisprudenza costituzionale, che ha ridotto il criterio della capacità contributiva a un mero giudizio sulla ragionevolezza delle scelte legislative, ha avuto come effetto quello di dare per acquisita la *ratio* solidaristica sottesa alla capacità contributiva e alla progressività. Il rapporto tra art.

---

*legge e non sono ordinate sulla eguaglianza giuridica dei coniugi. A fronte di situazioni uguali si hanno trattamenti differenti (...)*”);

- l’applicazione dell’imposta locale sui redditi (ILOR) a carico di lavoratori autonomi (Corte cost., sent. 16 febbraio 1982, n. 42: “*per i lavoratori autonomi l’aver stabilito in modo meccanico che fino a due milioni e cinquecentomila lire (ora elevati a sei milioni) i loro redditi siano qualificabili di puro lavoro, che da questa cifra fino a quindici milioni (ora elevati a ventiquattro) si tratti di redditi misti, che oltre un tale tetto essi debbano invece venire imputati ad una componente di puro capitale, rappresenta il frutto di una presunzione tributaria basata sopra un’altra presunzione: cioè sulla premessa, già di per sé irragionevole, che i redditi da lavoro autonomo siano tutti assimilabili ai redditi di impresa (...)*”);
- i privilegi tributari in favore degli assegni vitalizi dei parlamentari (Corte cost., sent. 13 luglio 1994, n. 289: “*stante l’assenza di una identità di presupposti, specificamente attinenti alla materia tributaria, tra rendite vitalizie di cui all’art. 47, lett. h) del d.P.R. n. 917 del 1986 e gli assegni vitalizi di cui agli artt. 24, secondo comma, e 29, penultimo comma del d.P.R. n. 600 del 1973 non sussistevano, pertanto, ragioni idonee a giustificare, rispetto ai due istituti, l’identità di trattamento fiscale che si è inteso perseguire attraverso la norma impugnata*”).

<sup>10</sup> A tal proposito sembrano particolarmente significativi tre esempi tratti dalla giurisprudenza costituzionale: i primi due riguardano interventi “straordinari” volti (tramite l’introduzione di un vero e proprio tributo a carico di talune categorie di soggetti) a fronteggiare la crisi finanziaria innescatasi a partire dal 2008 e, conseguentemente a stabilizzare i conti pubblici; il terzo riguarda la c.d. *Robin Hood Tax* (e cioè il tributo volto – ancora per fronteggiare la crisi finanziaria dello Stato – a colpire gli ingenti profitti delle società operanti nel settore petrolifero, dovuti alle caratteristiche particolari di quel mercato e a una congiuntura particolarmente favorevole).

Con la sentenza n. 223 dell’11 ottobre 2012 la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale della norma che prevedeva – limitatamente al triennio 2011-2013 – una riduzione delle retribuzioni più elevate dei dipendenti pubblici. La Corte, assumendo quale *tertium comparationis* il contributo di solidarietà del 3% previsto dal legislatore per tutti i redditi annui superiori ai 300.000 euro, ha ritenuto irragionevole e, dunque illegittimo discriminare nell’ambito della classe di contribuenti, i dipendenti pubblici.

Con la sentenza n. 116 del 5 giugno 2013, la Corte ha, invece, dichiarato l’illegittimità della norma che – in modo speculare alla precedente – poneva un contributo di perequazione sui trattamenti pensionistici più elevati. La Corte, assumendo anche in questo caso quale *tertium comparationis* il già menzionato contributo di solidarietà del 3%, ha ritenuto irragionevole limitare la platea dei soggetti gravati dal contributo di perequazione ai soli pensionati.

Con la sentenza n. 10 dell’11 febbraio 2015, la Corte ha, infine, dichiarato l’illegittimità costituzionale della norma che prevedeva un prelievo aggiuntivo (addizionale) per le società che – operando in taluni settori di mercato ritenuti, dal legislatore, particolarmente remunerativi - avessero conseguito ricavi superiori ai 25 milioni di euro nel periodo di imposta precedente. In questo caso la Corte, valutando l’idoneità della norma censurata a conseguire le finalità solidaristiche che intende esplicitamente perseguire, ne ha sancito l’illegittimità, in applicazione dello schema di congruenza mezzi-fini.

<sup>11</sup> Corte cost., sent. 22 aprile 1997, n. 111.

53, comma 2, e art. 2 Cost., a differenza di quello intercorrente tra art. 53, comma 1 e art. 3 Cost., viene considerato immanente al sistema al punto da non rendere necessarie ulteriori specificazioni<sup>12</sup>.

Il quadro costituzionale appena descritto costituisce il contesto di riferimento cui misurarsi per un'analisi della dimensione etica del tributo, ovverosia per valutare entro che termini ed entro che limiti il legislatore possa agire nel definire una "giusta" misura dell'imposta. L'analisi svolta dimostra come i parametri di riferimento che devono essere tenuti in considerazione siano i principi di solidarietà e uguaglianza, colti non solo nella loro dimensione formale, ma anche in quella sostanziale. L'evoluzione storica del ruolo svolto dallo Stato dimostra come sia ormai irrinunciabile per lo Stato italiano l'adozione di politiche attive finalizzate all'eliminazione di disuguaglianze. La logica redistributiva, che anche per la Corte costituzionale orienta oramai la materia tributaria, impone al legislatore l'adozione di politiche attive finalizzate alla tutela dei predetti valori.

È solo avendo ben presente l'obiettivo del rispetto dei principi di uguaglianza e solidarietà che si può procedere all'analisi del diritto positivo per verificare se gli stessi siano effettivamente perseguiti nel diritto tributario inteso in senso lato; dunque sia nei suoi profili sostanziali (ci si riferisce alle regole di definizione del tributo), sia nei suoi profili procedurali (ci si riferisce alle regole che riguardano l'attività dell'Amministrazione finanziaria)<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> A conferma di quanto esposto si possono richiamare alcune recenti pronunce.

Si pensi, a titolo esemplificativo, alla sentenza n. 288 del 23 dicembre 2019, in cui la Corte costituzionale nel rigettare la questione di legittimità costituzionale dell'addizionale IRES dell'8,5% introdotta per il 2013 dall'art. 2, D.L. 133/2013 a carico di banche, società finanziarie ed assicurazioni per la violazione degli artt. 3 e 53 Cost. ha ribadito che *"il dovere tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà, in quanto preordinato al finanziamento del sistema dei numerosi diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi (...) è, infatti, da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma Cost. che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost."*.

Tale principio è stato ribadito nella successiva sentenza n. 120 del 25 maggio 2021, in cui la Corte, nell'affermare l'inadeguatezza dei meccanismi legislativi della riscossione coattiva esistenti nel nostro Paese (nel caso di specie, si trattava dell'aggio sulla riscossione), ha ribadito che il dovere tributario è riconducibile al valore inderogabile della solidarietà di cui all'art. 2 Cost, essendo *"preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi"*.

Ancora, nella recente sentenza del 7 giugno 2022, n. 140 la Corte costituzionale, dopo aver annoverato il dovere tributario tra i doveri inderogabili di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ha precisato che tale dovere, *"da un lato, esprimendo un principio giuridico di integrazione attinente a quei valori di solidarietà che sono strutturali nel disegno costituzionale, ha segnato un chiaro abbandono della risalente nozione di dovere di soggezione (sentenza n. 288 del 2019), dall'altro, ha posto tale dovere, ma solo in quanto relativo a un'imposizione tributaria che possa ritenersi stabilita nel rispetto del principio di legalità, in relazione di coesistenzialità con i diritti inviolabili"*.

<sup>13</sup> Come detto in premessa, tale analisi verrà svolta in successivi documenti curati dal Laboratorio Fiscale.

#### 4. Il principio di capacità contributiva e l'evasione fiscale

Come si è avuto modo di evidenziare nel documento del Laboratorio Fiscale “*La cultura fiscale*”<sup>14</sup>, la legge di perequazione tributaria elaborata dal Ministro Vanoni nel 1951 ha introdotto il “patto di lealtà”, cioè un nuovo rapporto tra contribuente, che denunciava spontaneamente le proprie entrate compilando la dichiarazione dei redditi, e l'amministrazione, che si impegnava a ridurre progressivamente le aliquote applicate e a garantire il corretto adempimento dei doveri fiscali da parte di tutti i cittadini. Tuttavia i risultati non furono quelli sperati e la reciproca diffidenza tra contribuenti e amministrazione permase e anzi andò aumentando ancora sino ai nostri giorni.

La produzione di disposizioni fiscali ha continuato ad essere frenetica e non coordinata, in un susseguirsi di norme che introducono nuove regole eliminando le previgenti, creano nuove ipotesi di erosione fiscale talvolta con previsioni talmente generiche o improprie da colpire anche comportamenti legittimi (riversando sul contribuente l'onere della prova), imponendo al contribuente nuovi adempimenti talvolta senza eliminare quelli ormai superati. Senza considerare che spesso la normativa di nuova introduzione è già superata dall'evoluzione dell'economia e dei mercati e ignora le tendenze internazionali e dell'economia globale.

Ma certamente la complessità del sistema tributario non può essere considerata la giustificazione unica dell'evasione fiscale, concorrendo ad alimentare la propensione a evadere molti altri fattori, di carattere culturale e ambientale, senza sottacere la considerazione, nelle categorie che hanno la possibilità di evadere, circa l'efficacia dell'azione di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e il reale effetto deterrente del nostro sistema sanzionatorio.

Tale propensione è, d'altro canto, accentuata dalla massiccia presenza, nel nostro ordinamento, del fenomeno dell'erosione fiscale, causata dal gran numero di esenzioni e agevolazioni, via via accumulatesi nel tempo senza alcun disegno organico sottostante. Si tratta delle c.d. “spese fiscali” (o “*tax expenditures*”), da vari decenni oggetto di attenzione da parte di amministratori e studiosi<sup>15</sup>. Esse, oltre a minare l'equilibrio del bilancio dello Stato, producono una disparità di trattamento a favore di talune categorie di contribuenti che induce i soggetti esclusi dai relativi benefici a “*farsi giustizia da soli*” - come evidenziato dal Prof. Cesare Cosciani già

---

<sup>14</sup> Si veda: <https://laboratoriofiscale.com/laboratorio-fiscale-cultura-fiscale>.

<sup>15</sup> Sull'argomento, al quale in questa sede non può dedicarsi l'attenzione che meriterebbe, si veda, fra gli altri, CNEL, *Osservazioni e proposte concernenti le spese fiscali collegate all'IRPEF*, Roma, 28 sett. 2022 e V. Ceriani, *La revisione delle Tax expenditures*, relazione al convegno “Le nuove imposte sui redditi a cinquant'anni dai decreti del 1973” svoltosi a Roma il 13 ottobre 2023 presso l'università Luiss-Guido Carli.

nel 1952<sup>16</sup> - perseguendo altre modalità, non legali, per ridurre il proprio onere fiscale<sup>17</sup>.

Non sembrano invece condivisibili i luoghi comuni e le affermazioni, essenzialmente di tipo politico e da campagna elettorale, in base ai quali le imposte non vengono pagate perché sono troppo elevate.

Altrettanto dicasi per la giustificazione, che serpeggia più apertamente, secondo la quale ci sarebbe evasione perché il contribuente non ha mezzi economici per pagare imposte così elevate. Peraltro questa idea viene utilizzata anche per giustificare la elevata quantità di condoni che vengono introdotti o auspicati. Nel ricordare che, come si dirà più avanti, proprio la frequenza dei condoni è uno dei motivi che sfiduciano i contribuenti onesti e incrementa la tendenza ad evadere, pare opportuno precisare che se ci sono effettivamente ipotesi in cui il contribuente non paga le imposte perché non ha i mezzi economici necessari, per queste ipotesi si dovrebbe introdurre una norma a regime che consenta sempre di affrontare e risolvere il problema e non ricorrere di volta in volta a condoni che vedono ambiti di applicazione ben più vasti.

Nel citato documento del Laboratorio Fiscale si è dato conto dell'importante lavoro di Luigi Cannari e Giovanni D'Alessio "*Le opinioni degli italiani sull'evasione fiscale*"<sup>18</sup>. Nel rinviare ad una lettura integrale del documento, giova riportare alcuni degli elementi emersi dall'indagine.

L'indicatore della propensione all'evasione costruito dagli autori assume valori mediamente più elevati per i lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori dipendenti. Rispetto a questi ultimi, la propensione ad evadere risulta maggiore negli operai rispetto ai dirigenti e ai quadri direttivi.

L'atteggiamento di favore o di sfavore verso l'evasione fiscale non è concentrato in alcune tipologie di contribuenti ma è rinvenibile trasversalmente sia nelle categorie che hanno maggiori possibilità di evadere (lavoratori autonomi e imprenditori) sia in quelle caratterizzate da una minore possibilità di evadere (lavoratori dipendenti e pensionati).

La propensione ad evadere diminuisce al crescere del livello di istruzione degli intervistati, mentre aumenta nelle province in cui è maggiore la disoccupazione e la criminalità ed è più basso il livello di legalità e di efficienza della Pubblica Amministrazione e minori le dotazioni di capitale sociale. Abbiamo, quindi, una propensione maggiore al Sud e nelle Isole piuttosto che al Nord e al Centro.

---

<sup>16</sup> C. Cosciani, *Il problema dell'evasione fiscale*, in *Il Ponte*, 1952, 8(3), p. 298-306.

<sup>17</sup> Per un'analisi degli impatti dell'erosione e dell'evasione sul gettito IRPEF dal 1974 in poi si veda: S. Pellegrino e P. M. Panteghini, *Le riforme dell'IRPEF: uno sguardo attraverso 45 anni di storia*, in *Economia Italiana*, n. 1/2020.

<sup>18</sup> In *Temì di discussione* del Servizio Studi della Banca d'Italia, n. 618 del febbraio 2007.

La riprovazione sociale nei confronti dell'evasione fiscale appare avere un ruolo scarso.

In generale, gli intervistati:

- prediligono un sistema caratterizzato da un livello più alto di servizi pubblici sebbene con una tassazione relativamente più elevata rispetto ad alternative che comportino un minore effetto redistributivo;
- ritengono insufficiente la capacità di controllo dell'Amministrazione finanziaria e reclamano un aumento dei controlli, con particolare riferimento ai cittadini che mostrano un elevato tenore di vita, e un incremento delle sanzioni;
- ritengono che la propensione al pagamento dell'imposta dovuta sia strettamente correlata alla probabilità dell'accertamento e all'entità delle sanzioni;
- sono consapevoli che il fenomeno dell'evasione è in grado di apportare distorsioni all'onerosità dell'imposta e a quanto dovuto sulla base della capacità contributiva, che l'imposta deve essere giusta ed equamente divisa tra la popolazione, che i condoni incoraggiano gli evasori, aumentando le aspettative di impunità, e minano la fiducia dei contribuenti onesti, che si sentono traditi dallo Stato;
- auspicano che l'Amministrazione finanziaria sia caratterizzata da uno *standing* qualitativo elevatissimo e sia sempre leale, corretta, competente, giusta; che aumentino le informazioni che lo Stato fornisce ai cittadini;
- sono in linea generale convinti che le imposte riscosse siano poi male impiegate dallo Stato.

Sotto il profilo quantitativo sono particolarmente significative le due tabelle, di seguito riportate, tratte dalla “*Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva – Anno 2023*”, approvata il 25 settembre 2023 dalla apposita Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La premessa alla Relazione precisa che, come indicatore dell'evasione, viene utilizzato il *tax gap*, che misura, per ciascun anno, l'impatto del mancato adempimento degli obblighi di dichiarazione e versamento delle principali imposte rispetto al gettito potenziale stimato.

### **Gap delle entrate tributarie in milioni di euro<sup>19</sup>**

---

<sup>19</sup> La Relazione precisa che la riduzione significativa del *gap* in valore assoluto registrata nel 2020, rispetto al 2019, è dovuta anche alla crisi pandemica. Infatti, a seguito dello shock derivato dalla suddetta crisi, la previsione normativa di molteplici forme di esenzione e agevolazione fiscale ha contribuito a ridurre in modo significativo il gettito potenziale stimato per il 2020.

Tipologia di imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-20
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.103	4.338	4.431	4.589	3.855	-248	4.292
IRPEF lavoro autonomo e impresa	33.357	33.327	32.923	32.476	28.212	-5.145	31.204
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	768	799	797	803	696	-72	765
IRES	10.287	8.632	7.906	8.980	8.487	-1.800	8.458
IVA	34.162	36.824	31.158	26.889	22.899	-11.263	26.982
IRAP	4.952	5.109	5.197	5.026	4.613	-340	4.945
LOCAZIONI	767	729	693	551	121	-646	455
CANONE RAI	240	225	239	241	248	9	243
ACCISE sui prodotti energetici	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722	111	1.711
IMU-TASI	5.721	5.514	5.455	5.462	5.191	-530	5.369
<b>Totale entrate tributarie</b>	<b>95.968</b>	<b>97.575</b>	<b>90.297</b>	<b>86.932</b>	<b>76.044</b>	<b>-19.924</b>	<b>84.424</b>
<b>Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)</b>	<b>88.636</b>	<b>89.983</b>	<b>83.344</b>	<b>79.556</b>	<b>69.131</b>	<b>-19.505</b>	<b>77.344</b>

**Propensione al gap nell'imposta<sup>20</sup>**  
(rapporto tra il tax gap in valore assoluto e il gettito potenziale)

Propensione al gap nell'imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	2,4%	-0,4%	2,7%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	66,4%	68,0%	67,5%	69,2%	69,7%	3,2%	68,8%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	6,3%	-0,8%	6,8%
IRES	26,6%	23,7%	21,4%	23,8%	24,9%	-1,7%	23,4%
IVA	25,9%	27,3%	22,9%	19,9%	19,2%	-6,7%	20,6%
IRAP	18,8%	18,8%	18,5%	18,2%	17,7%	-1,1%	18,1%
LOCAZIONI	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	1,6%	-7,7%	5,6%
CANONE RAI	9,9%	10,3%	10,8%	10,9%	11,2%	1,3%	11,0%
ACCISE sui prodotti energetici	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	10,8%	2,4%	9,4%
IMU-TASI	23,7%	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	-1,5%	22,5%
<b>Totale</b>	<b>20,8%</b>	<b>21,0%</b>	<b>19,1%</b>	<b>18,3%</b>	<b>17,3%</b>	<b>-3,6%</b>	<b>18,2%</b>
<b>Totale al netto delle accise e dell'IMU</b>	<b>21,2%</b>	<b>21,4%</b>	<b>19,4%</b>	<b>18,4%</b>	<b>17,2%</b>	<b>-4,0%</b>	<b>18,4%</b>

I dati sopra riportati evidenziano, in particolare – oltre alla preoccupante entità del *tax gap* annuo in termini assoluti – come il valore percentuale medio del *tax gap* dell'IRPEF, rispetto al gettito teorico, oscilli, nel periodo 2018-2020, tra il 2,7% per cento per il lavoro dipendente irregolare e il 68,8% per il reddito di impresa e di lavoro autonomo, confermando le considerazioni sopra svolte circa la propensione all'evasione. Inoltre, mentre il *tax gap* dell'Iva è diminuito, nel periodo considerato, sia in valore assoluto che in valore percentuale del gettito potenziale, nel caso dell'IRPEF dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali si

<sup>20</sup> Secondo la Relazione, anche l'analisi in termini percentuali del *tax gap*, ovvero la stima della propensione al *gap*, calcolata attraverso il rapporto tra il *tax gap* in valore assoluto e il gettito potenziale, deve essere valutata con estrema cautela dal punto di vista dei risultati complessivi. Infatti, la propensione al *gap* si riduce di un punto percentuale nel 2020, raggiungendo il picco minimo del 17,3%. Tuttavia, tale risultato, rappresentando una semplice media ponderata della propensione al *gap* delle singole imposte, risulta anch'esso profondamente distorto dalla variazione del gettito potenziale osservata nel 2020.

registra un aumento della propensione ad evadere, in quanto il tax gap relativo passa dal 66,4% nel 2016 al 69,7% del 2020<sup>22</sup>.

Come correttamente osservato dal Prof. Paolo Liberati<sup>23</sup> *“un livello elevato di evasione produce due immediate conseguenze: la prima, indipendentemente dalla scelta del modello di base imponibile, consiste nel fatto che essa costituisce la più grave violazione del criterio di equità orizzontale. (...) La seconda, che una volta compromessa l’equità orizzontale, la discussione sull’equità verticale (e quindi sul grado di progressività) diviene sterile, in ragione della sua applicabilità ad una platea parziale di contribuenti”*.

Sembra, pertanto, confermato che il primo obiettivo che lo Stato dovrebbe perseguire - anche nell’ottica di una riforma fiscale - è, oltre a una drastica riduzione dell’erosione fiscale provocata dalle *tax expenditures*, la lotta all’evasione, lotta che dovrebbe essere realizzata non con i vecchi metodi del “muro contro muro” ma con la ricerca e la soluzione di tutti quegli elementi ben descritti dal Prof. Alessandro Giovannini nel suo interessantissimo scritto *“Evasione fiscale e patto sociale”*<sup>24</sup> ove si invita fortemente a ritrovare un consenso sostanziale tra Stato e contribuente, poiché soltanto attraverso un reale consenso, che si forma con imposte eque, ben gestite, bene interpretate e giustamente utilizzate, si può tentare di sconfiggere o quanto meno ridurre l’evasione fiscale.

## 5. Il principio di progressività e la “flat tax”

Negli anni Sessanta la Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria (c.d. “Commissione Cosciani”) pose al centro della progettata riforma l’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) con lo scopo di assoggettare tutti i redditi nell’ambito di un’imposta personale e progressiva, in antitesi con il sistema di tassazione allora vigente. A detta imposta avrebbero dovuto essere assoggettati tutti i redditi da capitale, immobiliare e mobiliare.

La riforma che derivò dalla legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971 (attuata poi nel 1972/73) si discostò, per quanto riguarda l’IRPEF, dalle indicazioni della menzionata Commissione mantenendosi tuttavia fedele al principio costituzionale di progressività: furono infatti esclusi dalla tassazione all’interno del reddito complessivo soltanto i redditi di capitale e i redditi diversi di natura finanziaria, in quanto si ritenne che la tassazione alla fonte con il sistema delle ritenute garantisse

---

<sup>22</sup> La significativa diminuzione del *tax gap* in valore assoluto nel 2020 è dovuta al forte calo di attività economica di quell’anno che ha ridotto l’imposta che teoricamente lavoratori autonomi e imprese individuali avrebbero dovuto versare. Cfr. A. Santoro, “A che punto è l’evasione”, 18/10/2023, <https://lavoce.info/archives/102490/a-che-punto-e-levasione/>.

<sup>23</sup> Audizione del 26 febbraio 2021 innanzi alle Commissioni Riunite VI Finanze della Camera e 6<sup>a</sup> Finanze e Tesoro del Senato nell’ambito della *“Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario”*.

<sup>24</sup> Relazione al convegno *“L’evasione fiscale in Italia”*, Sapienza, Università di Roma, 19 maggio 2023.

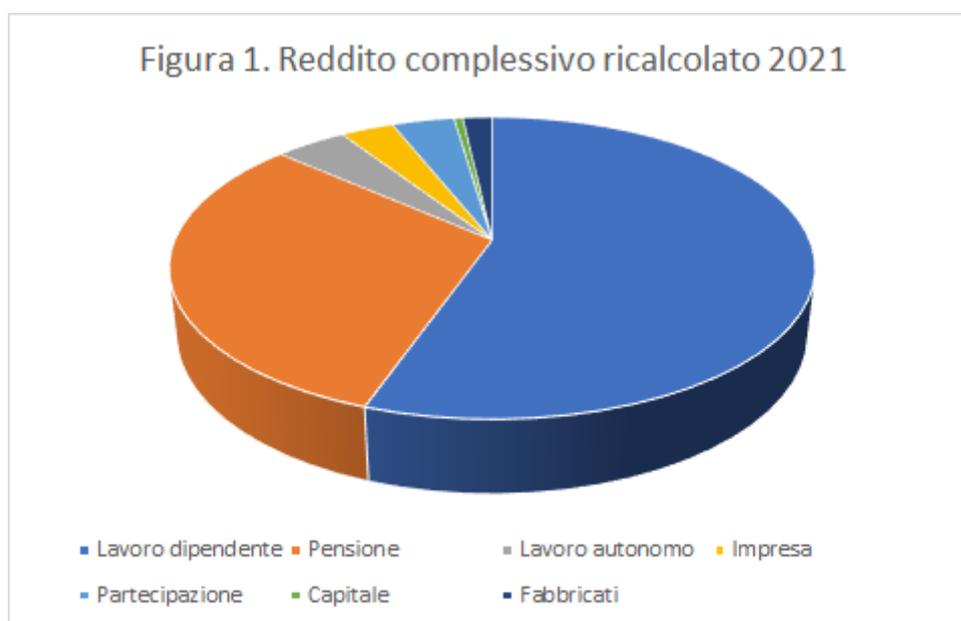
meglio il contrasto all'evasione su questa tipologia di redditi, particolarmente occultabili.

Il sistema della progressività era così ben strutturato che per i redditi tassati con il criterio di cassa e che si fossero formati nel corso di più anni venne previsto il regime della tassazione separata con regole specifiche di determinazione dell'aliquota applicabile.

Con il passare degli anni, a seguito di varie leggi finanziarie e anche di qualche riforma fiscale non complessiva, la tassazione separata si arricchì anche di ipotesi che nulla hanno a che vedere con la formazione pluriennale del reddito ma, soprattutto, nel sistema fiscale è stato introdotto un numero elevato di imposte sostitutive per le più svariate fattispecie<sup>25</sup>.

Nel 2023 esistono numerose ipotesi in cui il reddito è sottratto alla formazione del reddito complessivo e tassato con una propria aliquota. Di fatto quasi soltanto il reddito di lavoro dipendente e quello di pensione restano assoggettati pienamente alla formazione del reddito complessivo e quindi alla progressività delle aliquote.

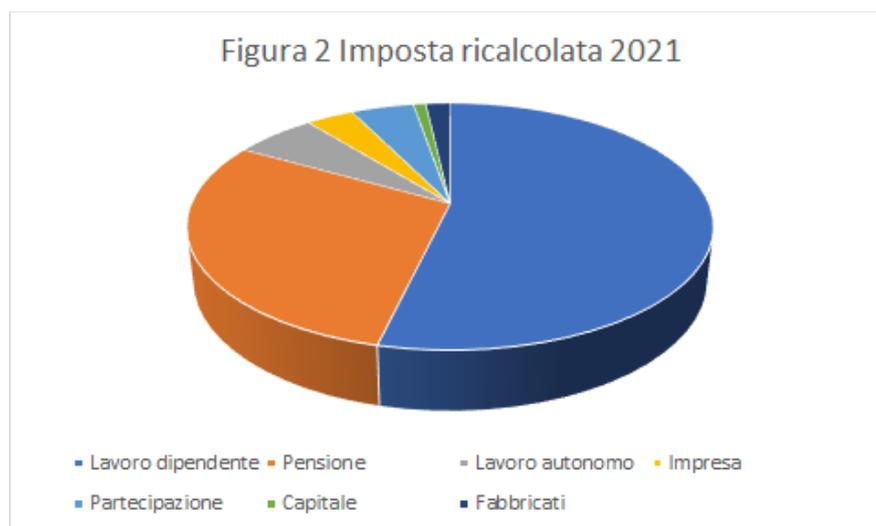
Le figure 1 e 2 illustrano rispettivamente, per le principali categorie di reddito, la ripartizione del reddito complessivo e la relativa imposta (ricalcolati secondo criteri Eurostat), per l'ultimo anno in cui i dati sono disponibili (2021)<sup>26</sup>.



<sup>25</sup> Per un'analisi dell'evoluzione dell'IRPEF dal 1974 ai nostri giorni si veda: S. Pellegrino e P. M. Panteghini, *cit.*

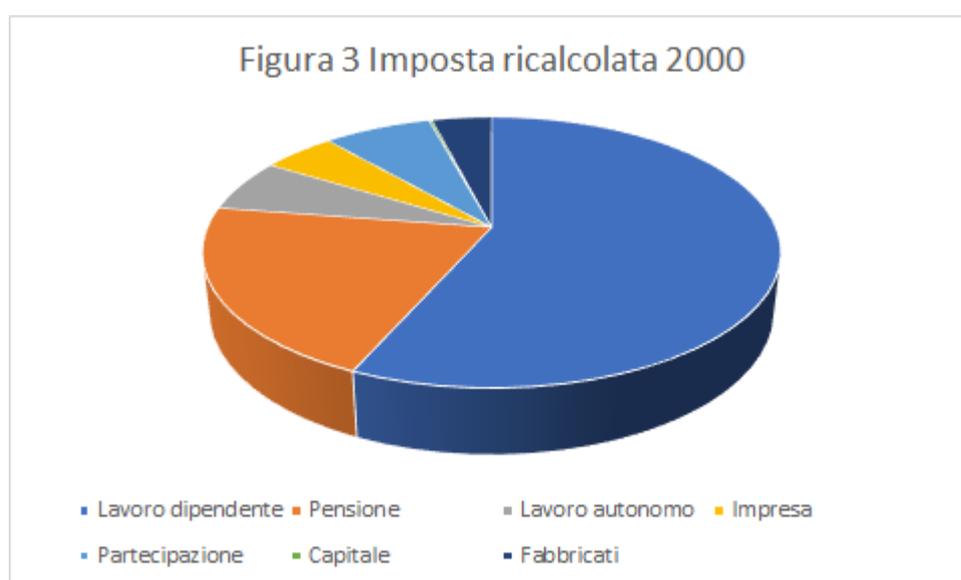
<sup>26</sup> Cfr.:

[https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi\\_stat/public/index.php?tree=2022AXPFRIP010101](https://www1.finanze.gov.it/finanze/analisi_stat/public/index.php?tree=2022AXPFRIP010101)



La distribuzione del reddito e dell'imposta sono molto simili. I redditi da lavoro dipendente e da pensione costituiscono l'86,5% del reddito complessivo e su questi si paga l'83,2% dell'Irpef. Particolarmente esiguo è il contributo degli altri redditi, con i valori più bassi per i redditi dei fabbricati (1,8%) e di capitale (0,90%).

A titolo di confronto, la Figura 3 illustra la distribuzione dell'imposta all'inizio del nuovo millennio (2000). Pur essendo sempre nettamente prevalente la quota di Irpef a carico dei lavoratori dipendenti e dei pensionati (77,5%), la quota a carico di altri redditi (in particolare partecipazione e fabbricati) è lievemente più alta. La differenza maggiore che si osserva nel periodo, trainata dall'invecchiamento della popolazione, riguarda l'Irpef pagata dai pensionati che passa dal 20,8% del totale nel 2000 al 29,5% nel 2021.



Ne risulta un sistema di tassazione “duale” (cioè, caratterizzato da due modalità di tassazione: personale e progressiva per i redditi da lavoro, dipendente e autonomo; reale e proporzionale per i redditi da capitale) molto imperfetto, per l'eccessivo ricorso alla tassazione proporzionale anche per redditi che dovrebbero essere, per loro natura, assoggettati a tassazione progressiva. Si potrebbe affermare che, a causa dei numerosi regimi speciali via via introdotti, il nostro sistema di tassazione sia divenuto addirittura “plurale”.

Una importante forma di erosione riguarda la c.d. *flat tax* al 15% delle partite Iva (lavoratori autonomi e imprese individuali) la cui applicazione è andata estendendosi nel tempo, con costi crescenti a carico dello Stato<sup>27</sup>. Sulla base dei dati riportati nei Rapporti annuali sulle spese fiscali redatti dall'apposita Commissione Ministeriale a partire dal 2016<sup>28</sup>, si osserva come il costo complessivo di questa agevolazione (agli effetti dell'Irpef, dell'Iva e dell'Irap) sia passato da 700 milioni circa nel 2017 a più di 3 miliardi nel 2024: parallelamente il numero di beneficiari è quasi raddoppiato, da 1 milione a quasi 1,9 milioni di contribuenti.

Riguardo ai regimi differenziali, il disegno di legge delega per la riforma tributaria elaborato dal Governo Draghi<sup>29</sup> proponeva l'attuazione di un modello di tassazione “*compiutamente*” duale dei redditi personali che prevedeva “*l'applicazione della medesima aliquota proporzionale di tassazione ai redditi derivanti dall'impiego del capitale, anche nel mercato immobiliare, e ai redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo condotte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'imposta sul reddito delle società (IRES)*” (art. 2). Un ulteriore criterio di delega stabiliva, in particolare, il principio della “*tendenziale neutralità tra i diversi sistemi di tassazione delle imprese, per limitare distorsioni di natura fiscale nella scelta delle forme organizzative e giuridiche delle attività imprenditoriali*” (art. 3)<sup>30</sup>.

In questa prospettiva, in particolare, il ddl Draghi puntava su un'aliquota unica sui redditi di capitale, a un livello intermedio tra quelli esistenti, da individuare anche in funzione del gettito e, ovviamente, sulla revisione drastica di

---

<sup>27</sup> È opportuno precisare che tale regime non costituisce tecnicamente una *flat tax* quanto piuttosto un regime forfettario, in quanto la base imponibile dell'imposta sostitutiva del 15% non è costituita dal reddito effettivo, ma risulta dall'applicazione, ai ricavi o compensi conseguiti, di “coefficienti di redditività” previsti a seconda dell'attività esercitata.

<sup>28</sup> I Rapporti, allegati al bilancio dello Stato, sono disponibili anche nel sito: [https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red\\_spe\\_fis/index.html](https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/red_spe_fis/index.html)

<sup>29</sup> Cfr. il Disegno di legge delega al Governo per la riforma fiscale presentato alla Camera dei Deputati il 29 ottobre 2021 (Atto Camera n. 3343) e approvato da tale ramo del Parlamento il 22 giugno 2022.

<sup>30</sup> Per una approfondita analisi delle vicende della riforma fiscale dalle proposte del governo Draghi a quelle del governo Meloni si veda V. Ceriani, *La riforma fiscale*, in *La finanza pubblica Italiana - Rapporto 2022-2023*, ed. Il Mulino, 2023, che pone a confronto i vari testi, mostrando pregi e difetti di ciascuno.

tutti i vigenti sistemi agevolativi, esenzioni e regimi particolari. Il principio, da essa fissato, di tassare proporzionalmente i redditi derivanti direttamente dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo rendeva, in particolare, incoerente – e, quindi, ne imponeva la correzione – il vigente regime forfettario per gli autonomi, che assoggetta a cedolare anche la parte di reddito imputabile al fattore lavoro. Neppure l'esenzione dall'IRPEF dei redditi degli imprenditori agricoli sarebbe stata coerente coi principi della delega Draghi.

È evidente, però, che la scelta a favore di un modello impositivo compiutamente duale e di un regime progressivo sia pure imperfetto implicava l'abbandono di qualsiasi ipotesi di *flat tax*, alla quale invece l'attuale Governo è fortemente vincolato a seguito delle sue promesse elettorali.

Il problema non riguarda la *flat tax* al 15% su tutti i redditi e per tutti i contribuenti, che per ora appare una chimera e lo resterà molto a lungo, quanto meno a motivo delle risorse statali che richiederebbe (stimate in 70-80 miliardi di euro). Si può ipotizzare che essa verrà riproposta nella prossima campagna elettorale.

Il vero problema è la fase di transizione, ovvero il percorso di avvicinamento a quella *flat tax*, che verrà attuato e caratterizzerà questa legislatura.

Abbandonata ogni ipotesi di costruire un sistema razionale di imposizione “compiutamente duale” (come previsto dal ddl Draghi), proseguirà la tendenza in atto negli anni recenti, al proliferare e al rafforzamento dei regimi sostitutivi e differenziati.

Il rischio che emergerà nel percorso verso la *flat tax* sarà che tali regimi transitori divengano definitivi per mancanza delle risorse necessarie per attuarla. Si introdurrebbero inevitabilmente ulteriori disparità di trattamento e corsie preferenziali che potrebbero peggiorare ancor di più l'equità orizzontale e verticale del sistema. Non si affronterebbe adeguatamente il problema dell'erosione della base imponibile IRPEF. Permarrebbero le molteplici forme di esclusione dal calcolo del reddito complessivo. Si prevederebbero nuovi regimi sostitutivi e nel contempo verrebbero potenziati i regimi differenziali oggi esistenti, creandone di nuovi e aumentando le esenzioni, l'area delle erosioni e le possibilità di elusione e di evasione. Crescerebbero soprattutto le disuguaglianze a discapito dell'equità orizzontale. Si finirebbe, insomma, per allontanare, e non favorire, l'obiettivo dichiarato di riduzione delle insufficienze e delle iniquità orizzontali tra contribuenti.

Ne trarrebbero vantaggio soprattutto i lavoratori autonomi, e gli imprenditori individuali, che già godono di un regime forfettario molto ampio e che fruiranno anche del concordato preventivo.

Il concordato preventivo biennale viola il principio di progressività alterando aliquote marginali ed aliquote medie in quanto il reddito effettivamente conseguito viene tassato con aliquota marginale pari a zero per la parte che eccede quello

concordato con l'ufficio, riducendo di conseguenza l'aliquota media in misura che varia in funzione della ampiezza di tale scostamento. Inoltre esso presuppone una vera e propria contrattazione *ex-ante* del contribuente sulle tasse dovute nei due anni successivi, contrattazione che, in quanto atto volontario, verrà apprezzata e sottoscritta solo se gli permetterà di pagare meno e, comunque, non più di quanto normalmente pagherebbe: l'effetto è quello di coprire o nascondere la sottrazione al tributo attraverso accordi su parametri standardizzati di reddito e, perciò, di legalizzarla nella sostanza e non di prevenirla<sup>31</sup>. A ciò si aggiunga che in sede di discussione parlamentare si sta modificando l'originaria proposta per consentire di accedere all'istituto anche ai contribuenti privi di affidabilità fiscale. Tale circostanza, unita alle perplessità che sorgono dal fatto che verranno utilizzati algoritmi dei quali si ignora la funzione, porta a qualificare tale istituto come un provvedimento sostanzialmente di condono. Il concordato, quindi:

- altera la progressività e con essa il principio di eguaglianza perché è applicabile solo ad alcune categorie reddituali;
- incoraggia gli evasori, aumentando le aspettative di impunità e contemporaneamente mina la fiducia dei contribuenti onesti, che si sentono traditi dallo Stato.

Nell'ambito del lavoro dipendente, qualche marginale beneficio verrà elargito con il trattamento dei *fringe benefits* (che non dovrebbero invece costituire una ipotesi generale e comunque non dovrebbero mai essere previsti soltanto per chi ha figli a carico) e con la cedolarizzazione di alcuni aumenti retributivi.

Aumenteranno le disuguaglianze, l'equità orizzontale diverrà sempre più una chimera.

Nel suddetto contesto potrebbe accadere che, nonostante la buona volontà dei proponenti, anche la prevista revisione delle *tax expenditures* – in particolare, le deduzioni, le detrazioni e i crediti d'imposta – potrebbe rivelarsi generica e improduttiva. È sicuramente apprezzabile l'obiettivo sottolineato dalla relazione illustrativa di riordinare tali spese e, conseguentemente, di allargare la base imponibile. L'elenco di tali finalità meritorie è, però, talmente esteso – il riferimento è alla famiglia, alla sanità, all'istruzione, alla casa, all'efficientamento energetico e antisismico – da far dubitare che dal riordino possa emergere un significativo recupero di imponibile e di gettito.

Questo dubbio è stato confermato dalla relazione tecnica al D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 216, riguardante il primo modulo della riforma dell'Irpef: il gettito previsto dalla prospettata revisione è di circa 240 milioni.

E ciò senza tener conto che la stessa legge delega, nonostante le suddette buone intenzioni, sembra prevedere in controtendenza nuovi regimi agevolativi.

---

<sup>31</sup> In tal senso si veda F. Gallo, *Capacità contributiva, solidarietà e discriminazione qualitativa dei redditi*, in *Rassegna Tributaria*, n. 4/2023, pp. 704-706.

Basti pensare all'estensione della cedolare secca sulle abitazioni locate agli immobili commerciali, ai *fringe benefits*, ai redditi dei coltivatori diretti e ad altri ancora e al fatto che l'adozione dello schema *flat tax* si risolverebbe, in sostanza, nell'estensione ai redditi da lavoro dipendente e da pensione degli schemi agevolativi ispirati al modello della tassazione ad aliquota unica, oggi applicati ai redditi di lavoro autonomo (il c.d. regime forfettario)<sup>32</sup>. Tutto ciò all'interno di un'imposta personale, con riduzione del carico fiscale rispetto all'IRPEF attuale.

Va invece ribadito che l'equità presuppone la progressività: la progressività è parte fondante dell'equità.

Tutte queste considerazioni dovrebbero suggerire l'opportunità di cancellare, già nella fase di transizione, il regime forfettario e di evitare comunque qualsiasi sua stabilizzazione ed estensione.

Se poi un giorno si dovesse pervenire realmente alla *flat tax* generalizzata, deve dirsi che la progressività, pur non essendo del tutto soppressa, sarebbe comunque fortemente ridotta.

Quando, negli anni Novanta del secolo scorso, alcuni Paesi in transizione dall'economia pianificata a quella di mercato (in primis, la Russia) adottarono la *flat tax*, lo fecero per motivi di semplicità amministrativa. Si trattava di economie in cui, fino a poco prima, la differenza tra redditi lordi e netti d'imposta non esisteva. Applicare imposte progressive sembrava complicato.

È però interessante notare come, poi, alcuni dei Paesi che avevano adottato la *flat tax* l'abbiano poi abbandonata, istituendo una progressività per scaglioni, con una o due aliquote superiori alla minima. Evidentemente, con la graduale differenziazione dei redditi lordi, criteri di equità hanno indotto ad accentuare la progressività dell'imposta personale.

L'Italia si collocherebbe, perciò, in controtendenza: all'aumento delle disuguaglianze registrato negli ultimi anni, si accompagnerebbe la forte riduzione della progressività dell'imposta personale.

L'origine di questa situazione sembra potersi individuare nel "populismo fiscale" (fenomeno, peraltro, non esclusivo del nostro Paese né di una specifica parte politica), che propone - a prescindere dalle effettive possibilità di concreta attuazione - quanto si ritiene che l'elettorato desideri, cioè la generalizzata (e non meglio specificata) "riduzione delle tasse" e la prioritaria difesa delle "tasche degli italiani". E ciò proprio in un momento in cui risulta evidente che le imponenti sfide che il presente e il prossimo futuro, sotto molteplici profili, ci riservano richiederanno al contrario un prelievo crescente<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Si veda la precisazione contenuta nella precedente nota (25).

<sup>33</sup> In tal senso si veda E. Longobardi, *La riforma dei tributi: una questione di cultura politica e di innovazione istituzionale*, in *Astrid Rassegna* n. 14/2023 (Intervento preparato per il seminario Astrid su La riforma fiscale del 25 settembre 2023).