

L'ipotesi della flat tax nel contesto della riforma dell'imposta sui redditi: criticità e prospettive¹

The flat tax hypothesis in the context of the Irpef reform: criticalities and perspectives

di Achille Benigni

Abstract: Il presente contributo prende in esame le recenti proposte di istituzione di una flat tax all'interno dell'ordinamento tributario italiano ed analizza i pro e i contro di un'ipotesi di riforma dell'Irpef basata sull'applicazione di un'imposta con aliquota piatta in luogo dell'attuale sistema caratterizzato da cinque aliquote, corrispondenti ad altrettanti scaglioni di reddito. Dopo alcuni cenni storici finalizzati ad inquadrare sul piano teorico il sistema dell'imposizione sui redditi, l'Autore si sofferma sui potenziali benefici derivanti dall'introduzione di una *flat rate tax*, anche alla luce delle esperienze degli altri ordinamenti. Quindi, passa ad analizzare le possibili criticità di tale ipotesi di riforma sotto il profilo della sua conformità ai vincoli costituzionali e, segnatamente, al principio di progressività di cui al secondo comma dell'art.53 Cost. In conclusione, pur riconoscendo l'obiettiva difficoltà di adottare la *flat tax* nell'attuale momento storico, per ragioni essenzialmente economiche collegate alla crisi in atto, l'Autore ritiene che l'assetto costituzionale vigente non sia di ostacolo all'introduzione di un'imposta sul reddito ad aliquota piatta, osservando che le principali obiezioni sembrano essere soprattutto di natura ideologica.

Abstract: This paper examines the recent proposals for introducing a flat tax in the Italian tax system and analyzes the pros and cons of a hypothetical Irpef reform based on the application of a flat rate tax instead of the current system, which is characterized by five rates, corresponding to as many income brackets. After some historical notes aimed at framing the income tax system on a theoretical level, the Author dwells on the potential benefits deriving

¹ Il presente contributo intende mettere a fuoco ed approfondire alcuni spunti di riflessione presenti nell'articolo apparso sul n. 226 della rivista "Nuovo Meridionalismo".

from the introduction of a flat rate tax, also in light of the experiences of other legal systems. Then, it goes on to analyze the possible critical issues of this reform hypothesis in terms of its compliance with constitutional constraints and, in particular, with the principle of progressivity, referred to in the second paragraph of Article 53 of the Constitution.

In conclusion, while acknowledging the real difficulty of adopting the flat tax model in the current moment, especially for economic reasons connected to the ongoing crisis, the Author believes that the existing constitutional framework is not a serious obstacle to the introduction of a flat rate income tax, because the main objections seem to be based on ideological reasons.

Parole chiave: agevolazioni fiscali - aliquote fiscali - capacità contributiva - esenzione del minimo vitale - imposta piatta - progressività - reddito

Keywords: ability to pay - basic allowance - flat tax - income - progressivity - tax expenditures - tax rates

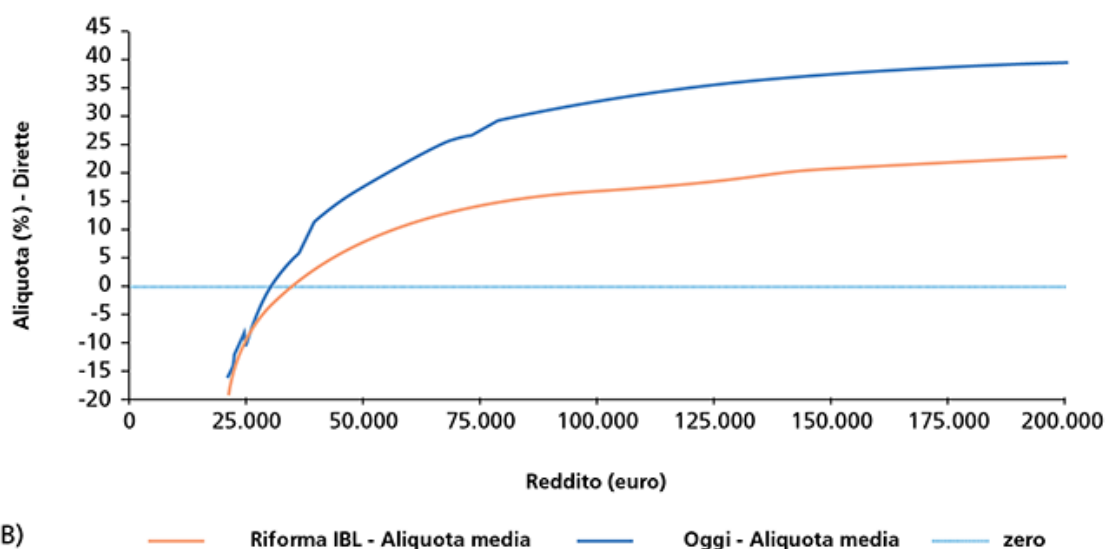
1. Premessa

Tra le varie ipotesi di riforma dell'Irpef che sono al vaglio dell'attuale Governo c'è anche quella che prevede l'istituzione di una *flat tax* o – più correttamente – di una *flat-rate tax*, vale a dire un'imposta proporzionale ad aliquota piatta². La possibilità dell'introduzione di una *flat tax* nell'ordinamento tributario italiano è in effetti un tema che ricorre di frequente nel dibattito politico e accademico.

Si tratta di una questione complessa, gravida di implicazioni, sia teoriche che pratiche, che va affrontata sotto due profili, uno di carattere economico, l'altro di carattere giuridico: due approcci complementari, entrambi ineludibili, ma da tenere concettualmente distinti.

² Con il termine *flat rate tax* si definisce tecnicamente un'imposta sul reddito con aliquota unica, la quale non varia al variare della base imponibile ed identifica un modello impositivo applicabile al reddito delle persone fisiche. Per la verità, nel dibattito politico e nel linguaggio dei *media* spesso viene usata (impropriamente) l'espressione *flat tax* anche per identificare il tributo sui redditi societari, come ad esempio l'IRES, che colpisce i redditi delle società di capitali e delle altre formazioni sociali con un'aliquota fissa (attualmente pari al 24%). Si tratta di un'imprecisione terminologica, in quanto nel caso dei redditi societari la tassazione di regola è sempre proporzionale (fanno eccezione le società di persone, che sono soggette al principio di trasparenza ex art.5 TUIR, nel senso che i loro redditi sono imputati direttamente ai soci - appunto "per trasparenza" - come se la società non esistesse). D'altra parte, anche negli altri ordinamenti -spesso utilizzati come termine di confronto- la c.d. *corporate tax* è in linea di massima connotata da un'aliquota unica, sicché l'utilizzo dell'espressione *flat tax* nel contesto della tassazione sui redditi societari è ultroneo e concettualmente fuorviante; così D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Il Mulino, 2016, p. 28 ss..

Sul piano strettamente economico discutere di *flat tax* significa essenzialmente porsi un problema di sostenibilità, nel senso che bisogna preliminarmente determinare le risorse necessarie per finanziare le spese pubbliche e capire se, attraverso la previsione di una *flat-rate tax*, la quale per forza di cose, come più avanti vedremo, dovrà essere piuttosto bassa (e cioè prossima al primo scaglione di reddito, attualmente pari al 23%), il sistema tributario sarebbe in grado di funzionare in modo efficiente, permettendo il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica e cioè garantendo un livello desiderabile di servizi pubblici e di *welfare*³.



Esempio della curva Irpef in caso di flat tax (fonte del grafico: IBL)

³ Quale debba essere questo livello è questione squisitamente politica, che esula dalla presente disamina. Tra le molteplici proposte di *flat tax* avanzate nel recente periodo (provenienti per lo più da forze politiche di centro-destra), merita tuttavia di essere segnalata, in ragione della sua maggiore articolazione e ricchezza di dettagli, quella elaborata nel 2017 dall'Istituto Bruno Leoni (*think-tank* di ispirazione liberale), la quale prevede un'aliquota unica del 25% in sostituzione di tutte le imposte attualmente in vigore (tra cui Irpef, Ires ed Iva), combinata con la previsione di un sussidio universale (definito "minimo vitale"), declinato su base territoriale, ossia un trasferimento monetario per tutti coloro che non raggiungono una determinata soglia di reddito, sotto forma di imposta negativa, indipendentemente dalla condizione occupazionale del ricevente. Inoltre, la deduzione base sull'imponibile familiare Irpef sarebbe di circa 7000 euro (con un'abolizione di tutti i bonus fiscali). La proposta IBL comporterebbe una contrazione delle entrate fiscali di circa 95 miliardi di euro da coprire contestualmente con una riduzione delle spese pubbliche di circa 64 miliardi (data dalla rivoluzione nei trasferimenti assistenziali, come ad esempio l'eliminazione delle prestazioni agli invalidi civili, da sostituire con il minimo vitale) e una *spending review* aggiuntiva di circa 31 miliardi; Secondo i calcoli dei fautori della manovra, questo pacchetto di riforme avrebbe un effetto distributivo positivo, visti i benefici per chi al momento non gode dei sostegni dello Stato, e in media, un miglioramento per tutti. I più beneficiati rimarrebbero comunque coloro i quali hanno un reddito compreso o tra i primi tre ventili o gli ultimi tre (quindi i più poveri e i più ricchi). In generale, secondo le stime dell'IBL, vi sarebbe un miglioramento nel livello di disuguaglianza misurato sulla base di tutti i principali indici, anche se il calcolo tiene conto solo delle imposte sul reddito, senza considerare l'aumento dell'IVA di tre punti percentuali (che può avere effetti regressivi, tenuto conto della maggiore propensione al consumo dei ceti meno abbienti), oppure l'eliminazione delle prestazioni assistenziali; cfr. *Venticinque % per tutti*, a cura di N. ROSSI, IBL Libri, 2017. Per una disamina critica di tale proposta v. *Flat Tax, teoria e pratica*, a cura di S. GATTESCHI, in *Osservatorio CPI dell'Università Cattolica del Sacro Cuore*, 2018 e M. BALDINI e L. RIZZO, *Flat tax. Parti uguali tra disuguali?* il Mulino, Bologna, 2019, p. 70 ss.

In questa breve disamina, fatte salve alcune brevi notazioni funzionali ad inquadrare l'argomento a livello teorico, tralascierò volutamente di approfondire tale aspetto (che involge essenzialmente problematiche di tipo macroeconomico e di scienza delle finanze), per concentrarmi sul secondo⁴.

Assumerò cioè la prospettiva del giurista – che mi è congeniale – per cercare di stabilire se una *flat tax* sia compatibile con la Costituzione, in particolare con i principi di capacità contributiva e progressività, e se sia in grado di soddisfare una serie di standard ed esigenze che afferiscono alle modalità di attuazione del prelievo fiscale.

Prima di addentrarmi nell'analisi dell'istituto, è doverosa una premessa: progettare un'imposta, anche solo dal punto di vista giuridico, non è un esercizio facile, in quanto esistono una serie di problemi da risolvere, attinenti alla coesistenza tra tributi diversi che colpiscono il medesimo presupposto economico, alla conseguente necessità di evitare fenomeni di doppia imposizione, all'esigenza di garantire la progressività, di non complicare eccessivamente il sistema gravando i contribuenti di adempimenti inutili o costosi, di realizzare un'equità del prelievo, ecc.. Le presenti riflessioni si prefiggono di affrontare alcuni di questi temi, senza alcuna pretesa di completezza, ma con l'intento di offrire una chiave di lettura che possa risultare utile anche al lettore meno attrezzato in questo specifico campo, consentendogli di formarsi un'opinione più consapevole sulle future decisioni di politica fiscale⁵.

2. Imposizione progressiva e flat tax

Storicamente parlando, la genesi dell'imposta sul reddito – per come oggi è concepita – costituisce un fatto relativamente recente.

Nei secoli scorsi la maggioranza degli Stati sovrani ritraevano le risorse necessarie al proprio funzionamento da forme elementari di prelievo, le quali colpivano per lo più il valore dei beni posseduti o scambiati, o i prodotti della terra. Ad un certo punto nell'antichità si affermò l'istituto della “decima”, ossia la consuetudine di imporre il pagamento di una somma di denaro corrispondente al 10% del raccolto a favore del monarca o del feudatario di turno.

⁴ Solo nell'ultimo paragrafo il lettore troverà qualche riflessione più trasversale, ma pur sempre ancorata ai canoni del pensiero e della logica giuridica.

⁵ Tutte le decisioni di politica fiscale hanno inevitabilmente un impatto sulle vite dei cittadini. In alcuni casi l'impatto è più limitato perchè si tratta di norme destinate ad interessare una platea ristretta di contribuenti. Se però si discute di una riforma dell'Irpef, cioè di un tributo che colpisce la globalità dei contribuenti, gli effetti di ogni scelta operata in sede legislativa saranno inevitabilmente amplificati.

E tuttavia, sebbene la “decima” evocasse l’idea di un tributo proporzionale, ossia di una *flat tax* ante litteram, già in quel periodo cominciò a consolidarsi il principio in base al quale le fasce più povere della popolazione avrebbero dovuto essere esentate dall’imposizione fiscale⁶. Non sarebbe sbagliato, insomma, affermare che il concetto di progressività del prelievo emerse pressoché coevamente alle prime forme di imposizione diretta, anche se in origine si trattava di una progressività alquanto elementare, assai lontana dal livello di sofisticatezza proprio di un sistema connotato da una pluralità di aliquote crescenti, quale è quello in vigore nella maggioranza degli odierni ordinamenti tributari⁷.

Per tale ragione è stato correttamente osservato che la moderna struttura delle imposte sui redditi può farsi risalire all’Ottocento e precisamente all’epoca delle guerre napoleoniche, allorché cominciò ad essere avvertito in modo pressante il bisogno di risorse aggiuntive per finanziare l’impegno bellico.

La maggioranza delle analisi condotte in campo economico mette in luce proprio questa tendenza all’accentuazione delle forme di prelievo progressive in concomitanza con i periodi di guerra e postbellici. Ciò dipende dal fatto che, nel momento in cui si intensifica il

⁶ Il principio, noto anche come “teoria del sacrificio” (la cui elaborazione si deve al filosofo britannico ottocentesco John Stuart Mill), fa leva sul concetto per cui l’utilità marginale di un bene decresce, in misura più che proporzionale, mano a mano che aumenta la sua disponibilità. Nel caso della ricchezza, ogni unità aggiuntiva di reddito accresce il benessere del possessore, ma in una misura via via inferiore. La conseguenza di questa funzione di utilità è che un certo incremento di tassazione è destinato a produrre sui contribuenti più ricchi un sacrificio inferiore rispetto a quello che subirebbero i titolari di redditi più modesti, la qual cosa, dal punto di vista del benessere sociale, giustifica una maggiore tassazione dei primi. La teoria del sacrificio – che ha segnato in un certo senso il superamento della vecchia “teoria del beneficio” risalente ad Adam Smith e cioè l’idea che il maggior prelievo sui ricchi sia giustificato dal maggior beneficio che questi ultimi ricevono dallo Stato e dai servizi pubblici, dunque in chiave puramente commutativa – è alla base del moderno concetto di capacità contributiva (*ability to pay*) recepito dagli ordinamenti attuali e codificato anche nella nostra Costituzione all’art.53; cfr. J.S. MILL, *Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy*, London, 1848; trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983.

⁷ Secondo alcuni studiosi i primi esempi noti di imposizione progressiva risalgono all’Atene del V secolo a.C. allorché Solone avrebbe suddiviso la popolazione in quattro classi in relazione alla ricchezza posseduta, applicando a ciascuna di esse un tributo in percentuale decrescente (quindi progressivo) rispetto all’entità della ricchezza posseduta. Successivamente la storia ha offerto numerosi altri esempi di tributi progressivi. Ad esempio, in epoca rinascimentale ed a livello comunale si ricorda l’imposta applicata a Firenze al tempo dei Medici denominata “la decima scalata”, che tassava in modo elevato e crescente, cioè progressivo, la proprietà fondiaria, al punto che spesso, per pagare l’imposta, i fiorentini ricchi erano costretti a vendere i propri beni. L’imposta era applicata con totale discrezionalità ed era utilizzata dai Medici anche in chiave politica, cioè per indebolire gli avversari. Della “decima scalata” parla il grande storico fiorentino Francesco Guicciardini in uno scritto successivamente raccolto nel testo *“Opere inedite di Francesco Guicciardini, ricordi autobiografici e di famiglia e scritti vari*, Firenze, Cellini, 1867 che ha costituito una delle principali fonti storiche del dibattito sul tema del rapporto tra equità ed efficienza dei sistemi fiscali; cfr. BALDINI e RIZZO, op. cit. 125. Secondo Vincenzo Visco l’esempio della “decima scalata” mostra come l’applicazione della progressività possa prestarsi ad usi impropri e pericolosi e rende comprensibile l’avversione delle classi abbienti nei suoi confronti. Essa, inoltre, evidenzia fin dall’inizio il tema di fondo di un’imposta progressiva e cioè quello di identificare il modello ottimale di progressività tale da coniugare equità ed efficienza, problema quest’ultimo divenuto oggetto di riflessione e di studio, soprattutto negli ultimi decenni del secolo scorso; cfr. V. VISCO, *Il futuro (e il passato) del principio di progressività delle imposte*, relazione al convegno “Ripensare la cultura politica della sinistra”, Roma 7 e 8 novembre 2013.

fabbisogno erariale per far fronte ad eventi straordinari, lo Stato si vede costretto ad introdurre imposte con aliquote marginali crescenti, in modo da colpire maggiormente i possessori di ricchezze più elevate, che manifestano una superiore attitudine alla contribuzione⁸.

Questo fenomeno caratterizza una buona parte del Novecento, vale a dire tutto il periodo a cavallo tra le due guerre ed anche quello immediatamente successivo, quando le esigenze di finanziamento della spesa pubblica, associate alla crescente domanda di *welfare* e conseguente espansione delle spese sociali, portano le economie dei paesi occidentali ad assecondare l'incremento delle aliquote, con la conseguente accentuazione della progressività.

Soltanto negli ultimi decenni del secolo scorso si registra un'inversione di tendenza che in buona parte è legata al ciclo economico: da un lato il calo dei ritmi di crescita, dall'altro la crisi economica in atto, favoriscono l'insorgere di nuove correnti di pensiero portatrici dell'esigenza di ridimensionare il perimetro dello Stato, la cui invadenza e pervasività è ben rappresentata dall'incidenza del prelievo fiscale. È esattamente in questo momento storico che molti economisti, per lo più di matrice liberale, cominciano ad approfondire in modo scientifico il tema del rapporto tra equità ed efficienza del sistema di tassazione dei redditi, ponendo l'accento sul *trade-off* esistente tra i due concetti ed arrivando così ad esprimere il convincimento che un'imposta "ottimale"⁹ debba necessariamente caratterizzarsi per un grado non molto elevato di progressività, in modo da non risultare disincentivante per la produzione e, quindi, per lo sviluppo economico¹⁰.

Il diffondersi di queste dottrine, in particolare nel mondo anglosassone, esercita una forte influenza sulle scelte dei decisori politici, che si traducono nella tendenza alla riduzione delle aliquote e, più in generale, in processi di riforma – in certi casi alquanto radicali – dei sistemi impositivi. Tutto ciò non determina, tuttavia, il ripudio della progressività, che continua ad essere il paradigma di riferimento degli ordinamenti tributari dei paesi occidentali¹¹.

⁸ Cfr. M. BALDINI e L. RIZZO, op. cit., 69. Costoro osservano che "durante l'ottocento l'imposta sul reddito era in genere *flat* o quasi, perchè le aliquote, quando erano più di una erano comunque molto basse e vicine tra loro. È solo nel XX secolo che l'imposta sul reddito assume le due caratteristiche che la connotano tuttora: grande numero di contribuenti ed aliquote progressive che raggiungono livelli anche molto elevati". In tal modo l'imposta sul reddito diventa un fenomeno di massa, non più riservato ad un segmento ristretto della popolazione, e cioè quello dei più ricchi, estendendosi anche alla neonata classe media.

⁹ A livello economico il concetto di *optimal taxation* è stato esplorato da J. MIRRLEES nel saggio *An exploration in the theory of Optimum Income Taxation*, in *The review of Economics Studies*, 38, 1971 pp.175-208.

¹⁰ Sul tema del *trade-off* tra equità ed efficienza di un sistema impositivo cfr. A. OKUN, *Equality ed efficiency, The Big Trade Off*, Washington, Brookings Institution Press, 1975.

¹¹ In alcuni casi la progressività è aumentata sui redditi più bassi, vuoi per effetto dell'ampliamento della fascia di esenzione, vuoi in ragione della riduzione delle aliquote inferiori, che può trasformare l'imposta sui redditi minimi in un trasferimento monetario, cioè in una vera e propria imposta negativa secondo il modello *Friedmaniano* della Earned Income Tax Credit (EITC) sperimentato negli USA nel 1975 e poi potenziato dall'amministrazione Clinton; cfr. M. BALDINI e L. RIZZO, op cit., p. 75.

Uno scenario radicalmente diverso ci viene offerto, invece, dai paesi in via di sviluppo ed in particolare da quelli dell'ex blocco sovietico.

A partire dall'inizio degli anni '90, infatti, la maggioranza di questi paesi furono interessati da forti spinte riformiste. In un contesto di generale rinascita socio-economica, l'introduzione della *flat tax* rappresentava uno dei tasselli sui quali si basavano i programmi di riforma dello Stato: essa, mentre per un verso rispondeva all'esigenza di attrarre gli investimenti, sotto altro profilo esprimeva l'atteggiamento di naturale reazione dei cittadini dell'Europa orientale alle politiche stataliste e fortemente redistributive che avevano caratterizzato il periodo storico precedente¹².

I primi paesi ad adottare modelli di tassazione basati sulla *flat tax* furono infatti le Repubbliche baltiche (Estonia, Lettonia e Lituania), seguite poi dalla Russia e da altre nazioni della stessa area geografica.

Alcune di queste esperienze hanno fornito spunti per l'elaborazione delle proposte di riforma dell'Irpef e di introduzione della *flat tax* nell'ordinamento tributario italiano.

3. Le possibili ragioni a favore della flat rate tax sui redditi personali

Come è noto, il regime dell'imposizione fiscale diretta vigente in Italia si basa sul pilastro dell'Irpef, ossia di un'imposta personale sui redditi, caratterizzata dalla previsione di cinque aliquote progressive corrispondenti ad altrettanti scaglioni di reddito¹³.

Tale sistema, storicamente figlio della grande riforma tributaria del biennio 1972-73¹⁴, a poco a poco è entrato in crisi, a causa dei continui e spesso disordinati interventi legislativi che hanno gradualmente snaturato la fisionomia originaria dell'Irpef (caratterizzata strutturalmente in termini di personalità e progressività dell'imposizione), generando una

¹² La *flat tax* esprime la volontà di cambiare le regole del gioco anche dal punto di vista fiscale, e cioè il desiderio dei cittadini di questi paesi di abbracciare la transizione ad un sistema economico di tipo liberale, caratterizzato da una limitata ingerenza dello Stato nei mercati e da un Fisco meno oppressivo; in questo senso il passaggio alla *flat tax* ha un forte valore simbolico; cfr. M. BALDINI e L. RIZZO, op cit., p. 81.

¹³ In termini generali esistono due modelli di progressività: lineare o a scaglioni. Nel primo caso l'aliquota si applica sull'intera base imponibile, nel secondo caso -che è quello adottato con l'Irpef- ciascuna aliquota si applica solo sullo scaglione di riferimento. In base all'art.11 TUIR l'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: fino a 15.000 euro: 23%; oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro: 27%; oltre 28.000 euro e fino a 55.000 euro: 38%; oltre 55.000 euro e fino a 75.000 euro: 41%; oltre 75.000 euro: 43%.

¹⁴ La c.d. "grande riforma tributaria" fu attuata nel biennio 1972-1973 con lo strumento della legge delega (L. n.825 del 9 ottobre 1971), cui seguirono una serie di decreti delegati. Tra questi vi fu il D.P.R. n.597/73 che introdusse l'Irpef in sostituzione di una moltitudine di prelievi reddituali preesistenti e cioè sia delle vecchie imposte reali (ricchezza mobile, fabbricati, terreni, redditi agrari), sia di quelle personali (imposta complementare sul reddito, imposta di famiglia) precedentemente vigenti.

proliferazione incontrollata dei regimi fiscali sostitutivi, sino a rendere ineludibile l'esigenza di un ripensamento dell'intero sistema dell'imposizione diretta¹⁵.

Non è un caso, del resto, che, da un ventennio a questa parte, si rincorrono con una certa insistenza a livello politico le voci di una riforma dell'Irpef, tesa a restituire al tributo in questione quei tratti distintivi che in origine esso aveva e che con il passare del tempo ha progressivamente perduto. E tuttavia, se da un lato è possibile riscontrare una certa convergenza di vedute sulle ragioni della crisi dell'Irpef, dall'altro non vi è concordanza sui rimedi esperibili.

In particolare, si passa da proposte di riforma che mirano semplicemente a ridisegnare la curva della progressività, attraverso la modificazione del sistema delle aliquote¹⁶ o delle *tax expenditures*¹⁷, ad ipotesi più estreme, che si prefiggono un vero e proprio cambio di paradigma.

L'introduzione di una *flat rate tax* si pone all'interno di questo secondo scenario.

In pratica, secondo questa ipotesi di riforma, l'attuale tributo ad aliquote progressive verrebbe sostituito con un'imposta ad aliquota unica (cioè proporzionale al variare dei redditi posseduti), caratterizzata dall'ulteriore previsione di una fascia di esenzione per i redditi più bassi (*no tax area*) a tutela del c.d. "minimo vitale".

Inoltre, diversamente dal modello della *flat rate tax* prefigurato negli anni Ottanta del secolo scorso da alcuni economisti americani di estrazione liberista (che era sostanzialmente una *flat rate tax* sul reddito consumato o speso)¹⁸, la "nostra" *flat tax* manterrebbe i caratteri di un'imposta universale sul reddito prodotto.

¹⁵ La maggioranza di questi interventi sono stati determinati da pure esigenze di gettito fiscale o di ricerca del facile consenso elettorale, o anche da un mix di entrambi i fattori. L'assenza di un disegno organico e di una capacità di visione di lungo periodo costituiscono le principali ragioni della crisi dell'Irpef secondo D. STEVANATO, op. cit., *passim*.

¹⁶ Alcuni studiosi auspicano l'adozione di un modello di tassazione mutuato da quello vigente in Germania, che è caratterizzato da un mix di progressività lineare e a scaglioni. In questi termini, ad es., G. CORASANITI, *Modello alla tedesca per ritrovare equità*, in *Idee per la riforma*, *IlSole24Ore*, 2020, p. 121 ss., il quale osserva che per garantire un più rigoroso rispetto dei principi di capacità contributiva e progressività sarebbe auspicabile il passaggio da cinque a sei scaglioni, con la riduzione dal 23% al 21% dell'aliquota inferiore, lo sdoppiamento del terzo maxi-scaglione ed un lieve incremento dell'aliquota marginale massima dal 43 al 45%.

¹⁷ Nel concetto di *tax expenditures* o "spese fiscali" si fanno rientrare tutte quelle forme di riduzione del prelievo fiscale previste da norme di legge (tra cui deduzioni, detrazioni, esenzioni, esclusioni, differimenti di imposte, ecc.), le quali, comportando una diminuzione del gettito dell'imposta, sono assimilabili sul piano economico a voci di spesa.

¹⁸ Mi riferisco, in particolare, a Robert Hall e Alvin Rabushka, i quali avevano teorizzato un'imposta unica ad aliquota piatta che si articolava in una *wage tax* (o imposta sui redditi da lavoro) ed una *business tax*, inglobante i redditi di impresa e di capitale al netto degli investimenti. Il risultato era una *flat tax* destinata a colpire il reddito consumato o speso, che si discostava dal modello teorico del "reddito-prodotto" o da quello del "reddito-entrata", ai quali, sia pure con sfumature diverse, si ispira la maggioranza degli ordinamenti tributari; cfr. R.E. HALL e A. RABUSHKA, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, New York, McGraw Hill, 1983. La paternità del modello teorico della *flat tax* si può tuttavia far risalire a Milton Friedman, che per primo aveva teorizzato nei suoi scritti

Va da sè che, nell'ipotesi di introduzione della *flat tax*, dovrebbe essere riscritto e ridefinito tutto il sistema delle *tax expenditures*, ossia quella moltitudine di agevolazioni fiscali previste dall'ordinamento tributario vigente, che in larga misura sarebbero destinate a scomparire in caso di riforma. È evidente infatti che un'eventuale transizione ad un sistema di tassazione proporzionale dovrebbe necessariamente associarsi alla rivisitazione complessiva dei regimi agevolativi o speciali, i quali, così come sono oggi, creano sacche di iniquità fiscale oltre a generare effetti distorsivi sul piano economico, laddove per un verso orientano le scelte dei consumatori e, per altro verso, tendono a disincentivare gli investimenti¹⁹.

Un primo innegabile vantaggio, dunque, sarebbe correlato alla generale semplificazione del sistema dell'imposizione reddituale, che allo stato risulta estremamente frammentario e caotico, ed alla sua maggiore "leggibilità" in termini di comprensione del *tax rate* effettivo, dal momento che l'attuale presenza di un elevato numero di deduzioni e detrazioni, oltre ad accrescere i costi della *compliance*, costituisce un elemento di tendenziale complessità del prelievo, che merita di essere considerato anche nell'ottica del contribuente²⁰ (oltre che della macchina amministrativa).

Sotto questo profilo i detrattori della *flat tax* fanno notare che la *reductio ad unitatem* delle aliquote apporterebbe solo una minima semplificazione al sistema, dal momento che la complessità della tassazione sui redditi deriva non tanto dall'esistenza di diverse aliquote, quanto dalla complessità del calcolo della base imponibile. A questa obiezione si può, peraltro, agevolmente replicare, argomentando che tale complessità è data principalmente dall'esistenza di una pluralità di regimi sostitutivi di prelievo, oltre che agevolativi in senso lato (le cc.dd. *tax expenditures* o "spese fiscali"). Poichè, come si è detto in premessa, l'introduzione della *flat tax* si accompagnerebbe all'abolizione di tali regimi speciali – o almeno di una gran parte di essi – ed alla previsione di una *basic allowance* a carattere

l'utilità di un sistema di imposizione reddituale imperniato su un'unica aliquota, associata ad una fascia di esenzione per i redditi più bassi; cfr. M. FRIEDMAN, *Capitalismo e libertà*, IBL Libri, 2010 (1962).

¹⁹ Basti pensare, ad esempio, al regime forfetario dei cc.dd. "minimi" che, combinato con la non applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, incide sul costo finale del servizio reso, producendo un'alterazione della concorrenza, nella misura in cui spinge il consumatore ad indirizzarsi su un servizio che "a valle" risulta più economico. Inoltre, la fissazione di un tetto, attualmente piuttosto alto (65.000 euro di ricavi o compensi), per un verso induce il professionista e/o l'imprenditore a non incrementare il fatturato, e dunque a rimanere "piccolo", per non perdere il proprio status ed i relativi benefici derivanti dall'applicazione del regime forfetario, per altro verso determina una discriminazione a danno dei contribuenti ordinari che, a parità di imponibile, scontano le più elevate aliquote marginali Irpef.

²⁰ Quest'ultimo incontra oggi enormi difficoltà nel determinare in anticipo il suo carico fiscale, proprio in ragione della complessità del sistema e della scarsa chiarezza delle norme fiscali. Non vi è dubbio che questo duplice elemento di complessità e farraginosità del sistema tributario rappresenti un potente disincentivo agli investimenti.

universale (*no tax area*), l'effetto di semplificazione complessiva del sistema sarebbe scontato.

Altri potenziali vantaggi connessi all'introduzione di una *flat tax* risiedono nella possibilità di compensare le perdite senza limiti connessi alla tipologia di reddito²¹; di integrare perfettamente il prelievo sui redditi societari e quello sui redditi personali (v. infra, par. 4); di eliminare gli stadi intermedi di prelievo²² e in generale di ridurre i rischi di condotte potenzialmente elusive connesse alla ricerca di arbitraggi fiscali²³, nonché il ricorso a schemi interpositori e quindi a condotte di evasione vera e propria. Sotto questo profilo è stato osservato che la *flat tax*, quanto meno nel medio-lungo periodo, potrebbe favorire l'emersione di redditi oggetto di occultamento, determinando, sia pure indirettamente, un incremento del gettito fiscale attraverso la ragionevole aspettativa di una più estesa *compliance* da parte dei contribuenti²⁴.

²¹ È utile ricordare che tale possibilità di compensazione "orizzontale" è oggi ammessa solo entro certi limiti e solo fra redditi appartenenti a determinate categorie.

²² La qual cosa, ovviamente, presuppone che la misura della ritenuta alla fonte sia uguale all'aliquota della *flat tax*. Va anche precisato che alcune proposte istitutive della *flat tax* (come, ad esempio, quella avanzata dalla Lega) prevedono l'abrogazione del meccanismo della sostituzione di imposta e della ritenuta d'acconto. Si tratta però di ipotesi di riforma difficilmente realizzabili, tenuto conto che la diminuita possibilità di controllo da parte dell'Erario comporterebbe verosimilmente un incremento del tasso di evasione, con conseguente ulteriore diminuzione del gettito fiscale.

²³ Come osserva Baldini (<https://www.lecture.org/flat-tax-parti-uguali-tra-disuguali-massimo-baldini-leonzio-rizzo>), l'unificazione del prelievo sulle varie categorie di reddito farebbe venir meno l'incentivo a trasferire la ricchezza da una base imponibile all'altra (ad esempio trasformando il reddito d'impresa in dividendi o in reddito da lavoro dipendente, a seconda delle convenienze fiscali). Tutti i redditi verrebbero in pratica trattati e tassati allo stesso modo, mentre oggi l'Irpef tassa essenzialmente il lavoro dipendente e le pensioni, laddove gli altri redditi sono spesso soggetti a prelievi proporzionali, sfuggendo alla progressività.

²⁴ D. STEVANATO, op. cit., p.46. Il tema in questione, per la verità, è assai dibattuto a livello teorico soprattutto fra gli economisti, i quali, come è noto, sono maggiormente interessati agli effetti redistributivi e socioeconomici del prelievo fiscale. In particolare, è stato osservato che, per un verso, le ipotesi Lafferiane, cui si ispiravano le riforme attuate dalle amministrazioni Reagan e Thatcher degli anni Ottanta (la c.d. *trickle-down economics*), non hanno mai ricevuto una concreta dimostrazione, nel senso che mancherebbero evidenze empiriche suscettibili di avvalorare la tesi secondo cui una diminuzione delle imposte, stimolando l'offerta, possa far crescere l'attività economica al punto tale da compensare il minor gettito fiscale attraverso un'espansione del PIL e dunque della base imponibile. Inoltre alcuni recenti studi sembrano suggerire che manchi una significativa evidenza empirica del fatto che la progressività, ai livelli attualmente raggiunti nei Paesi economicamente più avanzati, sia intrinsecamente dannosa alla crescita: "*There is no strong empirical evidence showing that progressivity has been harmful to growth...empirical evidence on the direct link between tax progressivity and growth is mixed ...most specifications [in empirical studies] yield no effect of progressivity on growth ... This outcome does not rule out the possibility of a negative growth impact of extremely progressive tax systems, like the tax rates of nearly 100 percent in Sweden or the United Kingdom in the 1970s, but it suggests that there is no clear evidence that progressivity levels seen since in OECD countries have been demonstrably harmful to growth*" (IMF, Fiscal Monitor, October 2017, p. 13), in *Flat tax, teoria e pratica*, Osservatorio CPI, cit., p.3; ove si osserva che poche ricerche empiriche sono state condotte sugli effetti della *flat tax* sull'adempimento del dovere fiscale. I risultati disponibili non giungono a chiare conclusioni, tranne che per la Russia, ove in presenza di una *flat tax* il grado di *tax compliance* sembra essere aumentato. Non è ancora chiaro però se questo incremento di *compliance* sia legato ad un cambiamento comportamentale dei contribuenti, oppure se sia l'effetto di altri fattori, quali ad esempio l'aumento dei controlli. Anche le analisi sugli effetti della *flat tax* sul gettito fiscale complessivo hanno messo in luce dati non omogenei e non facilmente comparabili, a causa della diversità di contesto normativo ed economico, ad ulteriore riprova della complessità del fenomeno.

4. Principali obiezioni teoriche alla flat tax e tentativi di superamento

I principali dubbi sollevati in merito alla scelta di introdurre una *flat tax* nell'ordinamento italiano riguardano non tanto l'efficienza del tributo, che tutto sommato è abbastanza verosimile, alla luce di quello che si è appena detto, quanto il profilo dell'equità fiscale, intesa in senso puramente "verticale" (quella orizzontale è intuitiva).

Coloro i quali si oppongono alla *flat tax*, infatti, tradizionalmente pongono l'accento sulla iniquità verticale di un'imposta ad aliquota piatta, ossia proporzionale, la quale colpirebbe in misura maggiore i ceti meno abbienti, favorendo i ricchi²⁵.

Tralasciando gli aspetti di carattere economico e ideologico – sui quali tornerò brevemente nell'ultimo paragrafo – la principale criticità della *flat tax*, come detto in premessa, attiene alla sua compatibilità con la Costituzione ed in particolare con il secondo comma dell'art.53 Cost., che sancisce il principio di progressività del sistema tributario.

Qui sarebbe facile, in primo luogo, obiettare che il sistema, così come è attualmente strutturato, è solo in apparenza progressivo, dal momento che nel tempo abbiamo assistito ad una moltiplicazione dei regimi fiscali sostitutivi, ossia dei casi di proventi reddituali che sono tassati in modo proporzionale.

In sostanza, per sconfiggere il mito della progressività, è sufficiente passare in rassegna le innumerevoli fattispecie reddituali che sfuggono al perimetro del reddito imponibile – e dunque alla progressività – per essere sottoposte ad una tassazione di tipo cedolare o forfetario e che includono in primo luogo i redditi di capitale, o comunque di origine finanziaria (interessi, dividendi, *capital gains*, ecc.), ma anche i premi e le vincite ai giochi, i redditi fondiari (nei casi di tassazione cedolare), quelli dei non residenti e, di recente, alcune tipologie di redditi di lavoro autonomo (i cc.dd. "minimi"), senza dimenticare la vicenda del bonus degli ottanta euro²⁶, che ha introdotto nell'ordinamento ulteriori profili di iniquità fiscale²⁷.

L'idea che il reddito complessivo sia tassato in modo realmente progressivo è, insomma, alquanto illusoria.

²⁵ La maggioranza degli studiosi di diritto tributario ha un approccio critico nei confronti della *flat tax*. Su questo versante segnalo in particolare i contributi di L. CARPENTIERI, *L'illusione della progressività*, Roma, Dike, 2012; A. GIOVANNINI, *Il re fisco è nudo*, Milano, Angeli, 2016; F. GALLO, *Aliquota unica, soluzione sbagliata ai nodi del sistema*; *IlSole24Ore*, 10 luglio 2017.

²⁶ Tale misura è stata introdotta dal Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, ed è stata poi confermata dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), che lo ha reso strutturale, con un importo complessivo massimo di 960 euro l'anno.

²⁷ Stante il riferimento al reddito complessivo, questa misura agevolativa ha finito per favorire i contribuenti che erano titolari anche di redditi tassati in via sostitutiva, rispetto a quelli titolari di soli redditi da lavoro.

Allo stato, infatti, si registra una sorta di “discriminazione qualitativa” al rovescio, che penalizza talune categorie di contribuenti (soprattutto i titolari di redditi da lavoro e di impresa, ossia paradossalmente i ceti produttivi) rispetto ad altre, indipendentemente dalla ricchezza posseduta e, dunque, dalla capacità contributiva concretamente manifestata (con buona pace del dettato costituzionale)²⁸.

In secondo luogo, occorre osservare che il secondo comma dell’art.53 parla genericamente di progressività del sistema, per cui non esclude affatto il ricorso ad una progressività per deduzioni.

Il dubbio di legittimità costituzionale, quindi, può essere superato con la precisazione che la progressività prevista dall’art.53 comma 2 Cost. non deve essere per forza una progressività per aliquote, potendo consistere anche in una progressività per deduzioni. In pratica, secondo i teorici della *flat tax*, un sistema che tuteli il minimo vitale, prevedendo una fascia di esenzione generalizzata, associata ad un’imposta proporzionale, realizzerebbe una forma semplificata di progressività (la c.d. “tassazione degressiva”)²⁹, concettualmente rispettosa del dettato costituzionale, stante il generico riferimento alla “progressività del sistema” contenuto nel secondo comma dell’art.53 Cost.³⁰.

In tale prospettiva l’istituzione dell’imposta con aliquota unica si combinerebbe con la previsione di una fascia di esenzione (il “minimo vitale”) che nell’attuale ordinamento tributario non è tutelato in modo adeguato, cioè per tutte le categorie di contribuenti. Invece, nella prospettiva della *flat rate tax*, il regime di esenzione dovrebbe estendersi a tutti i contribuenti, indipendentemente dalla tipologia di reddito³¹.

²⁸ Si potrebbe aggiungere che questa discriminazione qualitativa va paradossalmente nella direzione opposta rispetto a quella che era stata immaginata dal legislatore della riforma del biennio 1972-73. Quest’ultimo, infatti, aveva previsto anche l’introduzione di un’imposta locale sui redditi (ILOR), ossia un tributo reale a carattere proporzionale, che si aggiungeva all’Irpef, operando alla stregua di un’addizionale per alcune tipologie di redditi. La sua funzione, in effetti, era proprio quella di colpire in misura maggiore talune categorie reddituali (i cc.dd. “redditi fondati” o “unearned”, cioè quelli di origine tendenzialmente patrimoniale, o comunque non lavorativa), allo scopo di garantire una maggiore equità del sistema in conformità all’art.53 Cost. L’ILOR fu soppressa nel 1998, in concomitanza con l’introduzione dell’IRAP (che però a ben vedere aveva ed ha tutt’altra logica e finalità impositiva). Il risultato è che oggi sono proprio i redditi da lavoro e di impresa ad essere discriminati, nella misura in cui subiscono un trattamento peggiore.

²⁹ Sul concetto di *degressive taxation* si veda in particolare E.R.A. SELIGMAN, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, Princeton, American Economy Association, 1908.

³⁰ D. STEVANATO, op. cit., p. 58.

³¹ I fautori della *flat tax* ipotizzano un tributo la cui equazione è $T = t Y$ (T è l’imposta in euro; t è l’aliquota unica; Y è il valore della base imponibile) e che può essere resa progressiva con l’inserimento di una deduzione: $T = t (Y - D)$. Ricostruita in questi termini, da un punto di vista squisitamente teorico, la *flat tax* potrebbe essere anche iper-progressiva: se infatti la deduzione riconosciuta (*basic allowance*) fosse superiore all’attuale area esente e l’aliquota unica fosse uguale o superiore alla più alta aliquota marginale dell’attuale Irpef (43%), la *flat tax* sarebbe addirittura più progressiva dell’Irpef attuale. Logicamente si tratta solo di un esperimento teorico, dal momento che la *flat tax* per produrre gli effetti auspicati dai seguaci della *supply-side economics* dovrebbe

Sotto questo profilo si è anche obiettato che l'esenzione del minimo vitale non realizza alcuna forma di progressività. Quest'ultima, infatti, implica capacità contributiva; viceversa, se opera l'esenzione, vuol dire che non vi è capacità contributiva. Per tale ragione la tutela del minimo vitale si fa generalmente rientrare nel primo comma dell'art.53 Cost., anziché nel secondo. Uno degli argomenti più spesso utilizzati per criticare la *flat tax* è, non a caso, quello che fa leva sul concetto di legislatore "non ridondante". Con questa espressione si intende affermare che il secondo comma dell'art.53 Cost. deve necessariamente avere un significato diverso dal primo comma, altrimenti sarebbe una ripetizione superflua³².

È stato osservato però che questa obiezione fa leva su un argomento di logica formale apparente, basata cioè su un falso presupposto: l'esenzione del minimo vitale non è soltanto un corollario della capacità contributiva, ma altresì della progressività, dal momento che in termini strettamente economici anche la previsione di una deduzione universale, corrispondente alla *no tax area*, nella misura in cui dà vita ad un sistema a due aliquote (una delle quali pari a zero), concorre a realizzare una forma semplificata di progressività, compatibile con il precetto costituzionale³³.

In ogni caso, anche privilegiando un approccio più formalistico, l'obiezione in esame può essere neutralizzata prevedendo, in aggiunta alla soglia di esenzione del minimo vitale, anche altre deduzioni e/o detrazioni per quei redditi che la superano, da attribuire logicamente in modo decrescente rispetto al reddito. In altre parole, anche ipotizzando la riforma dell'intero sistema delle *tax expenditures*, esistono talune deduzioni e detrazioni che potrebbero essere mantenute al fine di assicurare, in concorso con la *no tax area*, la progressività dell'Irpef (potrebbe trattarsi, ad esempio, di deduzioni e/o detrazioni connotate da una particolare

necessariamente essere caratterizzata da un'aliquota mite, prossima cioè a quella del primo scaglione di reddito (oggi pari al 23%); così M. BALDINI e L. RIZZO, op. cit., p.17 e ss..

³² È questa la tesi maggiormente radicata in dottrina: cfr. ad es. G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2004, p. 293, il quale osserva che la quota di reddito corrispondente al minimo vitale non individua alcuna attitudine alla contribuzione e quindi, per definizione, non può essere rilevante ai fini di una discriminazione delle posizioni dei consociati, tanto se operata con criteri proporzionali, quanto se effettuata con criteri progressivi. In termini analoghi R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, p.159 e A. FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti costituzionali all'imposizione"*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2013, p.1037 ss..

³³ Secondo Stevanato, op. cit., p. 57, esentare i redditi minimi, corrispondenti alle necessità basilari dell'esistenza, equivale ad applicare un'aliquota zero sulla quota di reddito che si vuole esentare. In tal modo l'esenzione realizza, nell'ambito di un'imposta solo formalmente proporzionale, un assetto a due aliquote: una pari a zero ed un'altra maggiore di zero dagli effetti – sul piano sostanziale – certamente progressivi, come del resto riconosciuto da tutti gli studiosi che si sono occupati del problema. D'altra parte – cfr. op. cit., p. 65- egli osserva che il principio di progressività conserva un significato autonomo rispetto a quello di capacità contributiva, come è dimostrato dal fatto che può benissimo esistere un sistema tributario completamente regressivo, il quale tuttavia esenta il minimo vitale (allo stesso modo potrebbe concepirsi un sistema progressivo che però non esenta i redditi di sussistenza).

valenza sociale, o che riflettono i costi di produzione del reddito). Sebbene queste deduzioni/detractions non costituiscano un attributo essenziale della *flat tax*, quanto meno a livello teorico, esse servirebbero a renderla maggiormente compatibile con il dettato costituzionale, disinnescando i predetti rilievi critici.³⁴

In secondo luogo, come ho appena osservato, l'esenzione del "minimo vitale" dovrebbe valere anche per i redditi superiori al minimo, funzionando come una specie di franchigia generalizzata, in modo da scongiurare penalizzazioni ingiuste per i contribuenti che si situano nella fascia di poco superiore alla soglia di esenzione, i quali in caso contrario scontrerebbero un'aliquota marginale molto alta.

Un ulteriore profilo problematico riguarda il rapporto tra la tassazione in capo alle società di capitali e la tassazione in capo ai soci del reddito in questione (sotto forma di dividendo o plusvalenza). Il problema, in tal caso, è legato alla necessità di stabilire come si potrebbe esentare il minimo vitale per questi redditi, dato che la società ha già scontato il prelievo Ires con l'aliquota piatta. È evidente, infatti, che se il reddito da partecipazione è l'unico reddito del socio e non supera la soglia del minimo vitale, egli non dovrebbe scontare alcuna tassazione aggiuntiva rispetto a quella che ha riguardato la società³⁵.

Anche questo problema, tuttavia, potrebbe essere risolto, permettendo al socio di includere i dividendi societari (o le plusvalenze) nella propria dichiarazione dei redditi e dunque nella base imponibile Irpef, in modo da consentirgli di fruire dell'esenzione sotto forma di credito di imposta o di altro bonus fiscale da far valere in un periodo successivo. Logicamente, il socio avrà interesse a denunciare il reddito in questione solo in assenza di altri redditi capienti ad assorbire la deduzione del minimo vitale³⁶.

Allo stesso modo, anche il trattamento dei redditi attualmente assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta potrebbe risultare compatibile con la concessione di una *basic allowance*, ossia di una franchigia generalizzata (corrispondente alla *no tax area*), mantenendo tale regime di prelievo e, nel contempo, dando al contribuente la facoltà di includere in dichiarazione anche questi redditi, in modo da poter fruire eventualmente della esenzione di base.

³⁴ D. STEVANATO, op. cit., *passim*, in particolare p. 71.

³⁵ Si tratta di un tipico problema di doppia imposizione, visto che il reddito prodotto è stato già tassato in capo alla società con l'Ires ed è destinato ad essere tassato una seconda volta in capo al socio persona fisica (con l'Irpef).

³⁶ D. STEVANATO, op. cit., p.150.

5. Conclusioni

Al di là degli aspetti squisitamente tecnici, la cui disamina com'è ovvio non può esaurirsi in queste poche pagine, le maggiori criticità che rendono alquanto improbabile, nell'attuale momento storico, l'istituzione di un'imposta ad aliquota piatta nel nostro ordinamento tributario, sono di tipo economico, più che giuridico, essendo connesse all'effetto complessivo di perdita di gettito fiscale che, con ogni probabilità, deriverebbe dall'applicazione di una *flat tax* concepita nei termini sopra descritti (in disparte la questione degli effetti redistributivi del prelievo)³⁷.

È lecito, in sostanza, nutrire qualche dubbio sulla sostenibilità economica di un tributo che, dovendo essere caratterizzato da un'aliquota piuttosto mite, per tutte le ragioni illustrate nelle pagine precedenti, produrrebbe, quanto meno nel breve periodo, una drastica contrazione delle entrate fiscali, con il conseguente incremento del deficit pubblico; deficit che oggi il nostro Paese non sembra potersi permettere a causa dell'enorme debito pubblico accumulato, che peraltro è destinato a crescere nel prossimo futuro, in seguito all'emergenza sanitaria³⁸.

Nello stesso tempo nessuno dubita della necessità ed urgenza di riformare il sistema fiscale italiano al fine di renderlo più efficiente, equo e comprensibile, sebbene non si possa affermare con certezza che i benefici connessi all'introduzione di una *flat tax* siano tali da assorbire i costi economici (o addirittura sopravanzarli) e da neutralizzare gli scompensi distributivi³⁹.

Per vero, anche ipotizzando che la *flat tax* sia capace di generare effetti complessivamente positivi in termini di crescita economica e riduzione del tasso di evasione, la maggioranza

³⁷ Stando al rapporto "Revenue Statistics" dell'OCSE, nel 2019 l'Italia si è attestata al quinto posto tra i paesi industrializzati per l'incidenza della tassazione. La pressione fiscale è stata al 42,4% del Pil, in aumento rispetto al 41,9% dell'anno precedente, contro una media Ocse del 33,8%. Nel 2018 eravamo in settima posizione. La classifica assegna il primo posto alla Danimarca con entrate fiscali pari al 46,3% del Pil (dal 44,4% del 2018). A seguire, la Francia (45,4% dal 45,9%), la Svezia e il Belgio, entrambi al 42,9% dal 43,9%. A un livello pari a quello italiano si trova l'Austria con il 42,4% dal 42,2%, mentre la Finlandia è al 42,2%. Ma il dato statistico sulla pressione fiscale non fotografa il peso effettivo che i contribuenti subiscono (tasse e contributi), a causa dell'alto livello di evasione stimata attorno ai 110 miliardi l'anno. Ne consegue che il livello reale di tassazione supera in buona parte dei casi il 50 per cento; così D. PESOLE, *Tra flat tax e fisco alla tedesca, qual è la ricetta giusta per l'Italia? IlSole24Ore* 6 marzo 2021.

³⁸ Quest'ultimo è salito dal 134,6% del Pil nel 2019 al 157,5% del 2020. Secondo le stime del FMI quest'anno crescerà ancora arrivando a toccare il 159,7% (fonte: *IlSole24ore*).

³⁹ È un dato pressoché certo che solo con la previsione di un'aliquota elevata ed una fascia esente sarebbe possibile garantire l'invarianza di gettito fiscale. Ma è altresì evidente che in questo modo verrebbero alterati gli assetti distributivi, in quanto alcune categorie di contribuenti si troverebbero in una situazione migliore, mentre altre categorie sarebbero penalizzate. In particolare, secondo gli studi effettuati, nell'ipotesi di invarianza di gettito, la *flat tax* sarebbe destinata a favorire i ceti meno abbienti (attraverso l'allargamento della *no tax area*) e quelli più ricchi (attraverso la riduzione della progressività collegata al taglio delle aliquote sugli scaglioni marginali), mentre la classe media risulterebbe penalizzata in seguito alla eliminazione delle *tax expenditures*. Diversamente, per cercare di favorire tutti, bisognerebbe accettare una drastica riduzione del gettito da finanziare in deficit ovvero con tagli selettivi di spesa pubblica; così D. STEVANATO, op. cit., p. 49.

degli studiosi sono abbastanza concordi sul fatto che è difficile stimare quantitativamente l'incidenza di tali effetti sul piano macroeconomico, in modo da formulare previsioni attendibili di crescita.

Non è un caso, del resto, che, quanto meno in Europa, gli unici paesi ad avere adottato la *flat tax* siano stati dei paesi in via di sviluppo, in particolare quelli dell'ex blocco sovietico, che hanno intravisto nella riforma del sistema tributario un potente *driver* di crescita economica. Si è trattato però di esperimenti normativi in molti casi temporanei⁴⁰ oltre che - come si è visto - non facilmente riproducibili o esportabili all'interno di un differente "ecosistema" socio-politico, qual è quello dei paesi economicamente più avanzati⁴¹, se non previa alcuni necessari aggiustamenti.

Sotto un diverso profilo, non deve sfuggire che qualsiasi ipotesi di riforma dell'Irpef è destinata a fare i conti con le dinamiche di aggregazione del consenso politico, al punto che un certo livello di complessità del sistema fiscale è pressochè inevitabile, nella misura in cui riflette la complessità ed eterogeneità delle istanze sociali provenienti dal corpo elettorale⁴².

Nello stesso tempo è doveroso riconoscere che il rinnovato dibattito sulla *flat tax* ha avuto un merito indiscutibile, e cioè quello di riportare alla luce un problema ideologico di più ampio respiro, che da molto tempo era rimasto accantonato.

⁴⁰ Alcuni di questi paesi, dopo averla adottata nei primi anni novanta, l'hanno successivamente abbandonata, ripiegando su forme progressive di prelievo. Oggi la *flat tax* risulta ancora in vigore in Estonia e Lituania, Russia, Romania, Bulgaria, Bielorussia, Macedonia e Ungheria, mentre non lo è più in Lettonia, Serbia, Albania, Slovacchia e Repubblica Ceca.

⁴¹ È stato osservato che la chiarezza degli effetti distributivi di una *flat tax* rappresenta il principale freno ad una riforma di questo tipo nell'ambito dei paesi dell'Europa occidentale, in quanto appare difficilmente compatibile con l'esigenza di mantenimento dell'attuale livello di welfare. Nel contempo, anche coloro che si mostrano scettici nei confronti della *flat tax* riconoscono la necessità di intervenire in maniera radicale sulla struttura dell'Irpef che, nella configurazione attuale, appare inefficiente ed iniqua al tempo stesso: "...una riduzione delle sue aliquote sarebbe importante sotto molti punti di vista. Potrebbe rilanciare la crescita economica, stimolando sia la domanda aggregata che l'offerta dei fattori produttivi; ridurrebbe il cuneo fiscale; renderebbe l'Irpef più equa tra soggetti che percepiscono redditi di tipo diverso, senza penalizzare come ora i dipendenti e i pensionati. Ma per realizzare questi obiettivi non c'è bisogno dello shock della flat tax, che rischia di mettere in crisi il bilancio dello Stato e la spesa sociale. Meglio procedere con gradualità, ad esempio partendo dal forte divario che separa la seconda (27%) e la terza (38%) aliquota dell'Irpef attuale"; così M. BALDINI e L. RIZZO, op. cit., pp. 122-123.

⁴² È stato osservato che il grado di redistribuzione del sistema fiscale è frutto dell'equilibrio politico tra le preferenze dei contribuenti-votanti e le modalità di aggregazione di tali preferenze. In un sistema democratico è normale che il sistema fiscale rifletta le preferenze dell'elettore mediano, il quale risulta statisticamente decisivo e spesso ha un reddito inferiore al reddito medio della distribuzione dei redditi. In questo senso la presenza di più aliquote nel sistema di tassazione del reddito è indice dell'equilibrio tra diversi gruppi di contribuenti e della loro influenza sulle decisioni politiche. Questo spiega anche la ragione per cui la complessità dei sistemi tributari non è affatto una patologia, ma il risultato fisiologico del processo politico; cfr. E. GALLI e P. PROFETA, *Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy*, in *Economia italiana*, 2020/1, p. 7.

Alla base del nostro sistema tributario c'è infatti l'idea, fortemente radicata a livello teorico, che il fine ultimo del prelievo fiscale sia quello di assolvere ad una funzione redistributiva delle risorse⁴³.

Questa idea, che non è codificata in modo esplicito a livello normativo, ma può ricavarsi dagli articoli 2 e 3, secondo comma, Cost., e dal modo in cui essi sono tradizionalmente declinati nella giurisprudenza costituzionale, corrisponde alla corrente di pensiero secondo cui il prelievo fiscale, in quanto espressione del dovere di solidarietà sociale, più che risultare funzionale al finanziamento delle spese pubbliche, servirebbe a ridurre le disuguaglianze nella distribuzione dei diritti economici e quindi potrebbe essere utilizzato per fini extrafiscali, ossia per attuare un diretto trasferimento di mezzi finanziari tra individui e classi sociali.

È anche lecita, tuttavia, una diversa opinione: e cioè che la funzione redistributiva sia estranea alla ratio intrinseca alle norme tributarie, esprimendo null'altro che un'esigenza extrafiscale, a sua volta perseguibile con altri mezzi che operano sul versante della spesa pubblica e della sua allocazione⁴⁴.

Ne consegue che, una volta abbracciata la diversa concezione secondo cui le norme tributarie servono essenzialmente a procurare allo Stato le risorse destinate a finanziare le spese pubbliche, diventa più facile accettare l'idea che la redistribuzione attenga alla sfera delle spese, più che a quella delle entrate fiscali⁴⁵. Sotto questo profilo è stato osservato che

⁴³ In questa prospettiva la progressività dell'imposizione diventa l'elemento cardine per definire il grado di giustizia di un sistema tributario. Lo Stato infatti assegna allo strumento del prelievo fiscale, strutturato in modo rigidamente progressivo, il compito di garantire la redistribuzione delle risorse tra le classi, in funzione compensatoria delle disuguaglianze sociali. Secondo questa logica, quanto più un'imposta sui redditi è progressiva, tanto più il sistema risulterà "giusto". Si tratta di una impostazione che storicamente viene associata alle teorie basate sul benessere sociale, elaborate dai cc.dd. "socialisti della cattedra" (cfr. A. WAGNER, *La scienza delle finanze*, Torino, Utet, 1891) e che ritroviamo in altri pensatori, parimenti suggestionati dall'idea di una funzione egualitaristica e redistributrice dell'imposizione fiscale; cfr. J. RAWLS, *A Theory of Justice*, Cambridge, Harvard University Press, 1971; trad. it. *Una teoria della giustizia*, Milano, 1998. Va detto che queste teorie hanno trovato in Italia un terreno estremamente fertile, riscuotendo il consenso pressoché unanime della dottrina tributaristica: v. in particolare F. GALLO, *Diseguaglianze, giustizia e principio di progressività*, in *Rass. tributaria*, 2012, p. 287 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, Utet, 2003, p.34. Per una critica a tale approccio si veda D. STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, Il Mulino, 2014, p. 355; nonché F. GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, ESI, 2006, pp. 25-38. Per un'analisi storica del tema del rapporto tra progressività e funzione compensatoria del prelievo fiscale, si veda K. SCHEVE e D. STASAVAGE, *Taxing the rich*, Princeton University Press, 2017.

⁴⁴ D. STEVANATO, *La giustificazione*, p. 355. Quivi l'A. osserva che tutte le teorie sulla tassazione, a ben vedere, «non forniscono, né presuppongono alcuna informazione circa l'ammontare e gli indirizzi della spesa pubblica. Una tassazione rapportata alle ricchezze degli individui e non ai benefici e agli interessi dei contribuenti non consente di effettuare alcuna asserzione con riguardo al profilo della spesa, dunque appare da rivedere la diffusa credenza secondo cui il connotato redistributivo sarebbe strutturalmente insito nel prelievo fiscale fondato sulla capacità di contribuire alle spese pubbliche».

⁴⁵ S. STEVE, *Conclusioni* in AA.VV. *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, a cura di E. Gerelli e M. Vitale, Milano, Angeli, 1984, p. 285 ss. e D. STEVANATO, *La giustificazione*, p. 348 ss., ove l'A. osserva che le teorie redistributive sembrano non considerare che il potere di imposizione fiscale è un potere "sottrattivo", nel senso che con il suo esercizio viene tolta ai contribuenti una parte dei loro averi, laddove la redistribuzione della

quasi tutte le teorie compensatorie “hanno lo sguardo rivolto all’indietro” e cioè ad un’epoca storica nella quale le ingiustizie sociali ed il livello di disuguaglianza tra i consociati erano notevoli, essendo quasi sempre il portato di guerre o di altri conflitti, di tal ch  la tassazione delle ricchezze possedute serviva a riparare queste ingiustizie⁴⁶. Poich  la principale preoccupazione dei governanti era quella di attuare un riequilibrio nella distribuzione della ricchezza, un tributo fortemente progressivo rappresentava il mezzo ideale per raggiungere tale fine. Risulta evidente perci  che questa concezione “compensatoria”, se non addirittura “risarcitoria” del prelievo fiscale, da cui hanno tratto ispirazione le varie teorie sociali dell’imposta, ha perduto gran parte del suo significato al giorno d’oggi, vale a dire nel contesto di uno stato moderno che, sul piano legislativo, riconosce in modo pieno i diritti sociali ed economici dei propri cittadini⁴⁷.

D’altra parte, anche assumendo una diversa prospettiva, ispirata alla logica “dell’uguaglianza nelle opportunit ”⁴⁸, occorre ammettere che il prelievo fiscale, proprio in virt  del suo carattere di universalit  e di applicazione generalizzata, si presta poco a distinguere le ricchezze meritate o socialmente giustificabili da quelle che sono invece il frutto di privilegi o di rendite di posizione immeritate. In sostanza, se proprio si ritiene che certi assetti distributivi siano socialmente ingiustificati, sarebbe pi  ragionevole intervenire a monte del problema, utilizzando altri strumenti normativi, non fiscali, al fine di rimuovere le distorsioni del mercato e garantire ad ogni individuo l’accesso alle risorse necessarie allo sviluppo della personalit  umana⁴⁹.

Il limite delle teorie sociali dell’imposta sta, in definitiva, nel ritenere che la ricchezza da redistribuire attraverso la leva del prelievo fiscale costituisca “un dato di fatto esogeno, calato

ricchezza   un *quid pluris* che implica un positivo trasferimento di risorse ad individui e classi sociali e riguarda perci  il versante della spesa pubblica.

⁴⁶ Osserva Stevanato, che «in questi frangenti l’enfasi viene posta sugli assetti proprietari ereditati dal passato regime che si postulano distribuiti iniquamente, per effetto di ingiustizie perpetrate nel passato con la complicit  del vecchio regime, cui il “nuovo Stato” deve porre rimedio attraverso l’imposta, che assolve cos  ad una funzione “compensatoria”»; op. ult. cit., p. 360.

⁴⁷ Una volta transitati in uno Stato sociale di diritto che riconosce l’uguaglianza formale e sostanziale tra i cittadini, che garantisce l’accesso all’istruzione cos  come all’assistenza sanitaria, che tutela adeguatamente il lavoro salariato, la propriet  privata, le pari opportunit , ecc. ha molto meno senso enfatizzare il fine extrafiscale del prelievo, attuando “una distribuzione dirigistica delle ricchezze diversa da quella sancita dal mercato, dai talenti, dall’impegno e dalla perseveranza individuali, dal premio per i rischi assunti e, perch  no, anche dalla fortuna”; D. STEVANATO, *La giustificazione*, cit., p. 369.

⁴⁸ Sul tema dell’uguaglianza nelle opportunit  si veda J.E. ROEMER, *Equality of Opportunity*, Cambridge, Harvard University, Press, 2000 e R. DWORKIN, *Virt  sovrana. Teoria dell’uguaglianza*, Feltrinelli, Milano, 2002.

⁴⁹ Da questo punto di vista si   osservato che la legislazione deputata a prevenire fenomeni di questo tipo e cio  il prodursi di sperequazioni eccessive nella distribuzione delle ricchezze, dovrebbe avere una matrice diversa da quella fiscale: potr  trattarsi ad esempio di normative antitrust, di leggi per favorire la concorrenza e contrastare i monopoli, di regole volte a garantire a tutti i cittadini il diritto all’istruzione e alla formazione, di strumenti tesi a rimuovere eventuali barriere di accesso al mercato delle professioni o dei servizi, ecc.; in questi termini D. STEVANATO, op. ult. cit., p.371.

dall'alto ed immutabile, senza considerare che le regole distributive influenzano a loro volta i meccanismi di produzione della ricchezza, promuovendoli o, all'opposto, agendo come fattori disincentivanti⁵⁰.

Se dunque si inquadra il problema da questa differente prospettiva ermeneutica, anche la previsione di un'ipotetica *flat tax* può diventare qualcosa di intrinsecamente “neutro”, ossia un istituto privo di quelle connotazioni “etiche” che una parte della dottrina intenderebbe attribuirgli, dal momento che nulla vieta allo Stato di intervenire a sostegno dei ceti meno abbienti con misure di *welfare* di varia natura e consistenza (sussidi, sostegni al reddito, assegni familiari, ecc.), le quali, oltretutto, a differenza del prelievo fiscale, possono operare in modo selettivo a favore degli aventi diritto⁵¹.

Nello stesso tempo, la riduzione del carico fiscale connessa all'introduzione della *flat tax* riguarderebbe essenzialmente i ceti produttivi (titolari di redditi da lavoro e di impresa), riallineandone il trattamento rispetto ai possessori di redditi di capitale, finanziario e immobiliare.

Infine, per cercare di garantire l'invarianza di gettito e allo stesso tempo soddisfare le aspirazioni ideologiche dei teorici della redistribuzione⁵², l'istituzione della *flat tax* potrebbe accompagnarsi ad altre misure di *tax design* complessivo, a carattere perequativo, come ad esempio un inasprimento delle imposte patrimoniali e/o di quelle successorie (attualmente caratterizzate da aliquote piuttosto miti), in modo da intensificare la progressività del sistema. In alternativa (o anche in aggiunta) a tali misure fiscali di carattere patrimoniale, potrebbe essere previsto un ulteriore prelievo a carattere universale (nella forma del c.d. “contributo di solidarietà”), per i redditi oltre una certa soglia⁵³.

All'interno di una cornice così ridisegnata, l'imposta ad aliquota piatta, oltre ad avere un senso logico, avrebbe l'effetto di ripristinare l'equità orizzontale, senza mettere in discussione quella verticale e senza alterare i meccanismi della solidarietà economica e sociale, che continuerebbero a trovare piena attuazione sul versante della spesa pubblica.

⁵⁰ D. STEVANATO, op. ult. cit., p. 382, ove osserva che produzione e distribuzione della ricchezza sono parti di un sistema circolare, in cui le regole re-distributive influiscono sulla qualità e quantità del prodotto sociale, retroagendo sugli stimoli e la convenienza a produrre.

⁵¹ Secondo Stevanato anche una progressione “degressiva” può centrare l'obiettivo di migliorare la situazione dei ceti meno abbienti, assecondando le teorie contrattualistiche senza per questo dovere assumere la redistribuzione ed il livellamento delle ricchezze come fine ultimo della tassazione; cfr. *Dalla crisi*, cit. p.38.

⁵² Tra i quali, in particolare, spicca T. PIKETTY, autore del celebre volume *Il capitale nel XXI secolo*, Laterza, 2014.

⁵³ Quest'ultima, ovviamente, dovrebbe essere assai elevata, per non svuotare di significato la *flat tax*.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AA.VV. 2018. *Flat Tax, teoria e pratica*, in Gatteschi, Silvia (cur.). *Osservatorio CPI dell'Università Cattolica del Sacro Cuore*. Milano
- Baldini, Massimo – Rizzo, Leonizio. 2019. *Flat tax. Parti uguali tra disuguali?* Bologna
- Carpentieri, Loredana. 2012. *L'illusione della progressività*. Roma
- Corasaniti, Giuseppe. 2020. *Modello alla tedesca per ritrovare equità*, in *Idee per la riforma*. IISole24Ore : 121 ss
- Dworkin, Ronald. 2002. *Virtù sovrana. Teoria dell'uguaglianza*. Milano
- Fantozzi, Augusto. 2003. *Il diritto tributario*. Torino
- Fedele, Andrea. 2013. *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui "limiti costituzionali all'imposizione"*, in Riv. dir. trib. I :1037 ss
- Fransoni, Guglielmo. 2004. *La territorialità nel diritto tributario*. Milano
- Friedman, Milton. 2010 [ed.or. 1962]. *Capitalismo e libertà*. Torino-Milano
- Gaffuri, Gianfranco. 2006. *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV. – Berliri, Claudio – Perrone, Leonardo (cur.). *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli
- Galli, Emma – Profeta, Paola. 2020/1. *Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy*, in *Economia italiana* : 7
- Gallo, Franco. 2012. *Diseguaglianze, giustizia e principio di progressività*, in *Rass. trib.* : 287 ss
- Gallo, Franco. 2017. *Aliquota unica, soluzione sbagliata ai nodi del sistema*. IISole24Ore. 10 luglio
- Giovannini, Alessandro. 2016. *Il re fisco è nudo*. Milano
- Hall, Robert – Rabushka, Alvin. 1983. *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*. New York
- Mill, John Stuart. 1848. *Principles of Political Economy with Some of Their Applications to Social Philosophy*. London. (trad it. *Principi di economia politica*. Torino)
- Mirrlees, James. 1971. *An exploration in the theory of Optimum Income Taxation*, in *The review of Economics Studies*. 38
- Moschetti, Francesco. 1973. *Il principio della capacità contributiva*. Padova
- Okun, Arthur. 1975. *Equality ed efficiency, The Big Trade Off*. Washington

Rawls, John. 1971. *A Theory of Justice*. Cambridge. (Trad. it. *Una teoria della giustizia*. Milano. 1998)

Roemer, John E. 2000. *Equality of Opportunity*. Cambridge

Scheve, Kenneth – Stasavage, David. 2017. *Taxing the rich*. Princeton

Schiavolin, Roberto. 2006. *Il principio di progressività del sistema tributario*, in AA.VV. – Berliri, Claudio – Perrone, Leonardo (cur.). *Diritto tributario e Corte Costituzionale*. Napoli

Seligman, Edwin Robert Anderson. 1908. *Progressive Taxation in Theory and Practice*. Princeton

Stevanato, Dario. 2014. *La giustificazione sociale dell'imposta*. Bologna

Stevanato, Dario. 2016. *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*. Bologna

Steve, Sergio. 1984. *Conclusion*, in AA.VV. – Gerelli, Emilio (cur.). *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*. Milano : 285 ss

Visco, Vincenzo. 2013. *Il futuro (e il passato) del principio di progressività delle imposte*. relazione al convegno “Ripensare la cultura politica della sinistra”. 7 e 8 novembre. Roma

Wagner, Adolph. 1981. *La scienza delle finanze*. Torino