

Note per una revisione del sistema tributario: Irpef, Iva e tributi locali

di Paolo Liberati*

Sommario

Questo lavoro affronta alcuni elementi critici dell'attuale sistema tributario italiano, con particolare attenzione rivolta al funzionamento dell'imposta personale sul reddito. Si sostiene che l'aver trascurato lo stretto legame che deve prevalere tra capacità contributiva e spesa pubblica ha contribuito a rafforzare il ruolo dell'imposta come strumento di riduzione delle disuguaglianze, piuttosto che come strumento per un'adeguata ripartizione degli oneri della spesa pubblica. In questa prospettiva, il peso dell'Irpef sul prodotto interno lordo appare elevato soprattutto se confrontato con l'Iva. Si forniscono alcune direzioni di revisione dei due tributi, volte a favorire una ricomposizione del prelievo. Si suggerisce una profonda revisione del sistema di finanza territoriale, che si caratterizza come propedeutica a qualsiasi tentativo di revisione del sistema tributario centrale.

Parole chiave: Irpef; Iva; tributi locali; progressività

Classificazione JEL: H20; H22

The revision of the tax system: income tax, VAT and local taxes

Abstract

This paper deals with some critical elements of the Italian tax system, with particular attention paid to the structure of the personal income tax. This tax has been increasingly understood as a tool to reduce the inequality of the income distribution, rather than serving the scope of sharing the cost of public spending. This effect has been mostly due to the increased emphasis put on the ability to pay principle without considering the necessary link between taxation and public spending. The burden of the personal income tax appears now unbalanced when compared to other taxes, especially with respect to Vat. To this purpose, the paper suggests to reduce the incidence of the income tax and to slightly increase the incidence of Vat. Finally, a deep revision of the decentralized tax system is also necessary, to some extent even before any attempt to revise the central tax system.

Keywords: income tax; VAT; local taxes; progressivity

JEL Classification: H20; H22

* Università Roma Tre, Dipartimento di Economia, Via Silvio D'Amico, 77, 00145 Roma. Tel.: +39-06-57335612. E-mail: paolo.liberati@uniroma3.it.

Introduzione

Il sistema tributario italiano ha attraversato una fase storica in cui le forme di produzione e consumo del reddito si sono trasformate, la composizione della popolazione e dei bisogni ha subito rilevanti cambiamenti, e i vincoli europei – rispetto al passato – hanno esercitato un crescente condizionamento sulla finanza pubblica. A questi cambiamenti, si aggiunge il ruolo che l'integrazione dei sistemi economici ha giocato nel dissolvere le basi imponibili, con la conseguente difficoltà di ricondurre a tassazione quelle più mobili e – in particolare – le basi imponibili non associabili a un luogo fisico di produzione. Non mancano, poi, difetti strutturali. Il sistema tributario – nonostante i ripetuti tentativi di contrasto – è stato e continua ad essere afflitto da consistente evasione, la cui conseguenza, nel tempo, è stata una crescente violazione dei criteri di equità orizzontale e verticale, inasprita dall'erosione determinata dalla legale sottrazione a progressività di alcune categorie di reddito, o dalla moltiplicazione delle richieste di trattamenti tributari differenziati.¹

Al riguardo, e senza pretesa di esaustività, si propongono in questo lavoro alcune riflessioni sui principali nodi dell'attuale assetto del sistema tributario, delineando contraddizioni e possibili direzioni di revisione. Ciò anche in contrapposizione al modo parziale e spesso incoerente con il quale – nel corso degli anni – si è proceduto ad interventi sul prelievo. Una parzialità che ha posto in secondo piano il pur necessario raccordo che deve sussistere tra sistema di prelievo da un lato e composizione e livello della spesa pubblica dall'altro. A questo aspetto generale, a cui sarà dedicato il primo paragrafo del lavoro, si aggiunge una disamina delle debolezze e delle carenze che l'Irpef, l'imposta quantitativamente più importante, ha manifestato nel corso della sua evoluzione. Al riguardo, nel paragrafo 2, saranno poste in evidenza le difficoltà di interpretazione di alcune revisioni dell'imposta personale recentemente attuate e proposte, e alcune ragioni per prevedere una ricomposizione del prelievo in favore dell'imposta sul valore aggiunto. Il paragrafo 3, infine, illustrerà alcuni dati su Irpef e Iva in Italia e in confronto con altri paesi europei, e si occuperà di formulare alcune principali proposte di revisione per il sistema tributario italiano anche nella sua articolazione territoriale.

¹ Si veda, da ultimo, Pedone (2018), per il quale i trattamenti tributari differenziati hanno segnato la disintegrazione dell'imposta personale progressiva. Sul tema dell'erosione, e anche su proposte rivolte ad ampliare la base imponibile Irpef, si vedano Bises e Scialà (2014) e Bises (2020).

1. Capacità contributiva e spesa pubblica: una relazione indebolita

Una parte rilevante del recente dibattito sul sistema tributario è stata condizionata dall'osservare il funzionamento attraverso una lente non del tutto appropriata. In particolare, le debolezze dell'attuale sistema, e le contraddizioni implicite in recenti proposte di revisione, dipendono dall'aver posto in secondo piano la relazione, che è costitutiva del prelievo, tra principio di capacità contributiva, progressività e finanziamento della spesa pubblica. Un accantonamento che ha spostato l'enfasi sul criterio di capacità contributiva e sulla progressività come strumenti di riduzione delle disuguaglianze, piuttosto che come strumenti per raggiungere un'adeguata ripartizione degli oneri della spesa pubblica.

Distogliere lo sguardo dalla necessaria relazione che deve sussistere tra prelievo e spesa ha condotto negli anni a una serie di criticità e a una parzialità di prospettiva. In questa direzione, una certa complicità ha avuto nel tempo la pratica di interpretare il disposto dell'art. 53 della Costituzione – per il quale tutti sono tenuti a concorrere al finanziamento delle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva – come sprovvisto di argomenti utili a collegare, in qualche forma, prelievo e spesa pubblica.² Un'interpretazione che ha favorito l'affermarsi di un'idea di sistema tributario orientato al principio di solidarietà, che, in termini economici, è stata poi declinata come rilevanza preminente degli obiettivi redistributivi.

Si tratta di un passaggio che può sollevare alcune perplessità. In primo luogo, non convince, sotto il profilo economico, l'idea che il concetto di solidarietà sia interpretativo di un dovere tributario che si fonda, invece, sul potere di coazione dello Stato. C'è da attendersi, al riguardo, che se la prestazione tributaria non dipendesse da un rapporto autoritativo, quindi imposta (art. 23 Cost.), sarebbe a rischio l'intero processo di formazione del gettito e con esso il finanziamento della spesa pubblica. Piuttosto, la solidarietà deve essere interpretata, in questo ambito, come un fine tendenziale dello Stato e delle istituzioni pubbliche, a prescindere dalle preferenze dei singoli cittadini.³

In secondo luogo, anche accettando il principio, si pone l'interrogativo circa il fine della solidarietà, che nell'attività dello Stato non può essere di carattere generico. In assenza di un riferimento alla spesa, infatti, ci si troverebbe di fronte all'equivalente di uno Stato che preleva imposte

² Si tratta di una linea di pensiero dalla lunga tradizione. Si veda, ad esempio, Manzoni (1965; 26).

³ Sul punto, si veda estesamente Stevanato (2014; 324 e ss.).

secondo capacità contributiva, ma non restituisce nulla, una sorta di *imposta grandine* di einaudiana memoria. Emblematica, al riguardo, è la posizione di coloro che in passato affermavano che «gli uomini vogliono istintivamente rendersi ragione del perché pagano; e se quella ragione non è spiegata chiaramente, gridano all'ingiustizia» (Einaudi, 1945). È un punto, questo, che pone il concetto di giustizia tributaria in secondo piano rispetto «alla valutazione che i singoli e la collettività fanno dello scambio tra ricchezza prelevata dalle imposte e vantaggi dell'azione dello Stato» (Steve, 1974; 101-111). In generale, è ragionevole ritenere che l'avversione alle spese pubbliche derivi non dal privarsi di una parte della ricchezza posseduta per la soddisfazione di bisogni pubblici, ma dalla sensazione che a questa privazione non corrisponda spesa pubblica adeguata nel livello e nella qualità, un concetto che riporta alle posizioni di Mazzola (1895) e alla sua teoria della produttività dell'imposta.

È quindi attraverso il rapporto con la spesa pubblica che il principio di solidarietà può realizzarsi in forma compiuta, in ragione dei “prezzi differenziali” che soggetti diversi sono tenuti a pagare per il finanziamento di beni e servizi pubblici. E in quello stesso rapporto la solidarietà trova il suo limite; infatti, uno Stato che intendesse spingersi fino al punto di livellare tutti i redditi, troverebbe sicure resistenze, a prescindere dai noti effetti distorsivi delle imposte sulla produzione di reddito e ricchezza.⁴

Ma al rafforzamento del rapporto tra prelievo e spesa non ha giovato il legame che, nella teoria economica, si è stabilito tra principio di capacità contributiva e principi del sacrificio. Al contrario, questo legame ha contribuito, anche nelle sue forme più moderne, a distogliere l'attenzione dal fine ultimo del prelievo, quello di ricorrere al criterio di capacità contributiva come modalità di concorso al finanziamento della spesa pubblica.⁵ Sul piano pratico, della scarsa rilevanza del legame tra capacità contributiva e principi del sacrificio si trova indirettamente conferma nel Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente, in cui si sosteneva come la capacità contributiva non sia qualità obiettiva e

⁴ Se così non fosse, risulterebbe complesso immaginare la ragione di alcune significative modifiche dell'onere di molti tributi. Ad esempio, quando l'Irpef fu introdotta, nel 1974, l'aliquota marginale massima era del 72 per cento; ora è del 43 per cento. Tale riduzione non può essere giustificata (soltanto) facendo ricorso al principio di solidarietà, potendosi al limite sostenere che nel primo sistema tale solidarietà potesse essere almeno formalmente di grado più elevato; ma piuttosto facendo ricorso al mutamento dei fini istituzionali che la collettività e lo Stato si prefiggono di raggiungere in dati momenti storici in presenza di vincoli mutevoli nel tempo, ivi incluse le necessità di finanziamento della spesa pubblica.

⁵ A questo riguardo, dal punto di vista economico, non è irrilevante che nell'art. 53 Cost. siano inseriti tutti i termini: “concorrere alle spese pubbliche”; “capacità contributiva”; “progressività”.

immutabile, ma piuttosto il risultato di criteri di valutazione che hanno carattere politico e che quindi risultano inscindibilmente legati all'assetto sociale ed economico di un Paese in un certo istante di tempo.

Non è un caso, dunque, che alcuni contributi di scienza delle finanze, in passato, si mossero verso un'interpretazione più feconda dei principi del sacrificio, in particolare nella direzione di assumere che la decrescenza dell'utilità marginale non rappresentasse un mero elemento soggettivo – e quindi inconfutabile – ma una caratteristica tipica, un'attitudine di massa dei contribuenti, senza per questo insistere sulla pretesa che si potesse puntualmente misurare il sacrificio individuale. Una soluzione ingegnosa che ha però implicazioni significative dal punto di vista del processo politico decisionale, seppur trascurate.

Infatti, accettando l'idea che la decrescenza dell'utilità marginale del reddito sia una caratteristica frequente e ragionevole, il concetto di sacrificio può certamente acquisire una sua autonomia nel sistema di riparto delle imposte, ma non in quanto mezzo per confrontare il livello delle soddisfazioni individuali o per giustificare gradi di progressività, ma in quanto espressione di un sistema politico che – per necessità – si trova a dover effettuare confronti interpersonali ai fini del prelievo per il perseguimento dei suoi fini istituzionali.⁶ Ma allora la valutazione di carattere politico in merito alla decrescenza dell'utilità – almeno nei sistemi democratici – non può che essere legittimata dal consenso sociale; e può allo stesso tempo provocare reazioni. Reazioni che sono suscitate dalla valutazione di un rapporto commutativo di qualche tipo tra prelievo e spesa e che possono realizzarsi nella forma di opzioni di uscita dal prelievo rappresentate da emigrazione, elusione ed evasione delle imposte, pressione verso una riduzione dell'intervento pubblico, e finanche in processi di decentramento territoriale piuttosto estesi, basati sul presupposto che una più adeguata corrispondenza tra prelievo e spesa possa essere recuperata a livelli decentrati di governo. Al riguardo, il dibattito sul federalismo fiscale italiano, fornisce evidenze empiriche non trascurabili sulla necessità che ciò che si paga in imposte abbia una corrispondenza con ciò che si ottiene dalla spesa pubblica. Il concetto spesso citato (e discutibile) di residuo fiscale si pone proprio nella linea di fornire un bilancio a livello regionale tra ciò che ciascun territorio paga allo Stato e ciò che ciascuno di essi ottiene dall'attività del governo centrale. Nello stesso solco possono essere ricondotte anche le recenti proposte di federalismo differenziato avanzate da alcune regioni, in cui la base comune è costituita dalla richiesta di

⁶ D'Albergo (1952; 272).

devolvere al territorio parte delle imposte che sul territorio sono effettivamente riscosse.

In questa prospettiva, dunque, la giustizia tributaria va intesa in senso commutativo e non distributivo; almeno nei regimi democratici, non ci si dovrebbe infatti illudere sul fatto che l'espressione di una maggioranza politica rispetto alle modalità e alla destinazione del prelievo possa prevalere senza limiti, se non in un contesto puramente statico. Anche se, come ben illustrato da Puviani (1903) più di un secolo fa, le occasioni di illusione finanziaria sono molteplici, persino nel caso in cui le decisioni siano effettivamente espressione della maggioranza politica.

È dunque in una prospettiva dinamica che gli individui reagiranno alla percezione di un eccessivo sbilanciamento tra prelievo e spesa; il che rende necessaria sia la presenza sia la legittimazione di un processo politico. In questo senso, si è al di fuori del meccanismo sostanzialmente statico di razionalizzazione a posteriori dei processi di decisione finanziaria, di cui, ad esempio, Pantaleoni fu portatore quando rilevò come la razionalità del riparto della spesa pubblica fosse nel fatto che il riparto è quello che è, ed è già tale quando giunge in Parlamento dopo aver concluso un complesso percorso contabile ed amministrativo.⁷

Pur non potendo assumere che tutti i contribuenti seguano le stesse modalità di valutazione del rapporto commutativo tra prelievo e spesa (ciò dipendendo dalle preferenze individuali e dal livello dell'informazione), si può ragionevolmente assumere che l'attitudine media (tipica) dei contribuenti sarà quella di cercare di bilanciare ciò che pagano con ciò che hanno. Un rapporto di commutazione che non opera per singolo tributo e per singola spesa – come potrebbe assumersi nel caso di beni e servizi con benefici divisibili – se non al prezzo di ricorrere ad assunzioni con elevato grado di arbitrarietà; ma che, piuttosto, è rivolto alla formazione di un giudizio sulla corrispondenza tra ammontare delle risorse versate, modalità del prelievo e valore (quantitativo e qualitativo) della spesa pubblica erogata in un dato momento storico.⁸ Al riguardo, vale l'osservazione per la quale «per i servizi divisibili [...] il consumo è effettivo, per i servizi indivisibili la misura del consumo è semplicemente presunta: la prestazione

⁷ È così che Pantaleoni spiega la condotta dei Parlamenti del suo tempo, consapevole che non fosse possibile dare un'interpretazione del fenomeno finanziario che, ove non sia puramente ipotetica, non sia storicamente limitata. Sul punto si veda Steve (1941).

⁸ Il riferimento essenziale è al concetto di equivalenza in blocco in Einaudi (1940), ma anche alla teoria dello Stato produttore di beni e servizi pubblici indivisibili di de Viti de Marco (1934), per il quale in nessun caso il possibile rapporto di scambio tra cittadini e Stato avrebbe implicato una corrispondenza tra spesa e prelievo a livello individuale. Sul punto, anche Liberati e Paradiso (2018).

pecuniaria corrispondente al primo è fissata a posteriori, in ragione della spesa provocata da coloro che ne fanno domanda: quella del secondo a priori, dallo Stato, organo della collettività, prendendo, come indizio del consumo stesso, la ricchezza da ciascuno posseduta» (Flora, 1917; 299). Ma il fatto che gli apprezzamenti siano presuntivi non nega che debba rinvenirsi – seppure indirettamente – un nesso tra prelievo e finanziamento della spesa.

Questa posizione si rintraccia anche in autori stranieri, come ad esempio in Seligman (1915), seppure in una diversa prospettiva del rapporto tra Stato e cittadini. Dopo aver affermato che ci sono alcune azioni dello Stato che sono rilevanti per la comunità in quanto tale e dalle quali gli individui non ricevono benefici particolari, egli sostiene che *«we pay taxes not because the state protect us, or because we get any benefits from the state, but simply because the state is part of us»* (p. 72). Al riguardo, lucida è anche la posizione di Nitti (1912; 292-293), per il quale «molti scrittori tedeschi [...] ritengono che l'imposta deva avere un'azione preponderante nel senso di attutire gli urti più gravi e di rendere migliore la distribuzione della ricchezza. È una cosa che può anche accadere [...] Ma non è questo un requisito fondamentale dell'imposta». Sotto questo profilo, in una certa misura, si anticipa l'idea che, pur se legato a questioni distributive, il criterio di capacità contributiva costituisca prima di tutto un criterio per il riparto degli oneri di finanziamento della spesa pubblica; un riparto necessario per la difficoltà di applicazione del principio del beneficio riguardo alla misurazione dei benefici indivisibili.

Ne consegue, per estensione, che la corrispondenza tra prelievo e spesa, alla quale la classe politica può temporaneamente sottrarsi, debba necessariamente rappresentare una tendenza di lungo periodo di ogni sistema impositivo. Sotto questo profilo, una spiegazione positiva e più convincente dei processi decisionali di finanza pubblica appare nei modelli proposti da Johansen (1963) e da Buchanan (1968), nei quali risulta chiaro che può esistere un equilibrio di lungo periodo tra spesa e prelievo che sia compatibile anche con deviazioni significative e di durata incerta. Deviazioni che, in quegli schemi, sono determinate anche dai rapporti di forza dei soggetti coinvolti nel processo decisionale. Ma dagli stessi modelli emerge come ciò che muove sia le deviazioni sia la tendenza di lungo periodo sia costituito da una qualche forma di valutazione della corrispondenza tra struttura del sistema fiscale e livello complessivo della spesa pubblica.⁹ Si potrebbe trattare, per dirla con Forte (2016), di muovere

⁹ Tornano alla mente anche i concetti di uniformità politiche di lungo periodo elaborati dal Fasiani (1951; 47). Si noti che nei modelli di Johansen (1963) e in particolare in quello

verso forme di contrattualismo istituzionale che si realizzano nella definizione o nell'accettazione che il riparto delle imposte (in termini di quote) sia stabilito ad un livello accettabile rispetto al livello della spesa.¹⁰ Una tesi che permette di rintracciare nel principio di capacità contributiva certamente la ragione immediata del pagamento dell'imposta, ma anche il significato di contropartita – in via mediata – dei vantaggi derivanti dall'attività dello Stato. È intuitivo il richiamo, in questi termini, alla concezione di Stato come fattore di produzione, e al ruolo che lo Stato stesso assume nella formazione delle capacità contributive individuali. O, per dirla con Griziotti (1929), alla concezione dell'imposta che «non corrisponde ad un arbitrario e indebito prelevamento, ma adempie alla funzione di far pagare quel contributo alle spese pubbliche da chi lo debba in considerazione della sua particolare capacità contributiva assunta come indizio dei vantaggi generali o particolari della sua appartenenza allo Stato».¹¹ C'è quindi un limite esplicito che la prospettiva commutativa pone in rilievo, cioè l'idea che il governante si trovi munito di una certa autorità, della quale egli può efficacemente far uso contro le tendenze individuali dei cittadini e quindi anche contro l'integrità delle condizioni economiche; ma che rende manifesto il senso del limite dell'imposta riversata sui cittadini in assenza di una corrispondenza con le modalità di impiego del prelievo (Conigliani, 1903).

Ne consegue che, all'interno di un sistema economico, l'eterogeneità dei gruppi e delle classi sociali renda impossibile la formulazione di un principio unico di giustizia tributaria, ragione per cui la pressione fiscale tende a svolgersi lungo la linea di minore resistenza politica.¹²

di Buchanan (1968; capitoli 7 e 10), la progressività del prelievo è posta direttamente in relazione al livello della spesa pubblica.

¹⁰ Anche nella visione (molto cauta) di Mazzola – seppure in modalità diverse – questa esigenza di corrispondenza tra prelievo e spesa è nettamente presente, non nella forma di principio produttivistico in senso stretto, ma di un rapporto di vantaggio sociale della spesa pubblica, quindi anche di beni e servizi di natura sociale. Per cui – in Mazzola – la giustificazione dell'imposta proporzionale non è di carattere devitiano (proporzionalità dei benefici non individualmente misurabili della spesa pubblica), ma si basa sulla cessazione della produttività crescente delle imposte progressive. Né la giustificazione della progressività – in Mazzola – si può rinvenire nella decrescenza – neanche tipica – dell'utilità marginale del reddito, ma piuttosto nella considerazione che la crescente produttività della spesa pubblica che sostiene l'imposta progressiva cessa di essere operativa.

¹¹ Val la pena ricordare poi che la posizione di Griziotti fu ripresa anche nel *Rapporto della Commissione Economica* presentato all'Assemblea Costituente.

¹² Sul punto, relativamente ai tempi di inflazione che accompagnarono l'introduzione dell'imposta personale sul reddito, si veda Fuà e Rosini (1984; 24), per i quali, con riferimento all'Irpef, «le imposte sui redditi si sono presentate come la via di minor resistenza aperta al fisco per attingere maggiori entrate».

Un'affermazione che, almeno in parte, spiega l'evoluzione e l'attuale assetto del nostro sistema tributario e gran parte delle decisioni politiche che hanno caratterizzato i processi di revisione del sistema in questi ultimi anni, di cui si tratterà nei prossimi paragrafi.

2. L'Irpef: un'imposta divenuta di difficile interpretazione

2.1. Aspetti generali

L'aver trascurato che la capacità contributiva sia un criterio funzionale al finanziamento della spesa pubblica ha contribuito ad alimentare l'erronea convinzione che essa – e la progressività come forma di realizzazione di quel criterio – si renda necessaria per motivi puramente redistributivi. Si tratta di una conclusione che non costituisce il fatto primo di funzionamento di un sistema tributario. Dalla prospettiva commutativa finora sostenuta, infatti, derivano alcune significative implicazioni sia per il modo in cui il prelievo attraverso capacità contributiva si debba configurare, cioè la progressività, sia per le modalità di accesso a beni e servizi pubblici che di quel prelievo sono realizzazione.

Riguardo alla progressività dell'imposta, si possono formulare almeno due considerazioni. La prima riguarda la sua attuale estensione nell'ambito dell'imposta personale sul reddito (Irpef). Le caratteristiche di questa imposta sono note: da un lato, un'eccessiva (e consolidata) specializzazione sui redditi da lavoro dipendente e pensione (circa l'80 per cento della base imponibile totale); dall'altro, una distribuzione dei contribuenti piuttosto concentrata verso il basso, con appena il 4,5 per cento dei contribuenti che dichiara un reddito complessivo superiore a 55 mila euro; e appena lo 0,084 per cento del totale che dichiara più di 300 mila euro (poco più di 30 mila contribuenti). Inoltre, tra i 75 mila e i 300 mila euro, più del 58 per cento del reddito è ancora costituito da lavoro dipendente e pensione; mentre solo il 15,2 per cento del reddito è imputabile al lavoro autonomo; il 5,5 per cento è costituito da reddito di impresa (in contabilità ordinaria e semplificata); il 9 per cento da reddito di partecipazione (prevalentemente dei soci che costituiscono le società di persone). Sopra i 300 mila euro, infine, il 48 per cento del reddito complessivo è ancora reddito di lavoro dipendente e pensione; contro il 17 per cento di reddito di lavoro autonomo, circa il 5 per cento di reddito di impresa, e il 14,2 per cento di reddito da partecipazione. Trascurabili le quote di redditi da capitale e da fabbricati. Dal lato opposto, circa metà dei contribuenti si addensa nell'intervallo compreso tra 15 mila e 55 mila euro, e il 44 per cento dichiara meno di 15

mila euro. Si tratta spesso di famiglie con redditi bassi; ma anche di evasori, per i quali il reddito dichiarato non costituisce un parametro affidabile del tenore di vita.¹³ Inoltre, pur essendo vero che il 2,2 per cento dei contribuenti al di sopra di 75 mila euro contribuisce per circa $\frac{1}{4}$ al gettito totale dell'imposta, si deve anche rilevare che il 15,5 per cento dei contribuenti con redditi compresi tra 28 e 55 mila euro (la "classe media") garantisce il 31,5 per cento del gettito (figura 1).¹⁴

In questo quadro, la rilevante compromissione del criterio di equità orizzontale conduce a una sostanziale irrilevanza del dibattito intorno all'appropriata graduazione delle aliquote e alla forma della progressività.¹⁵

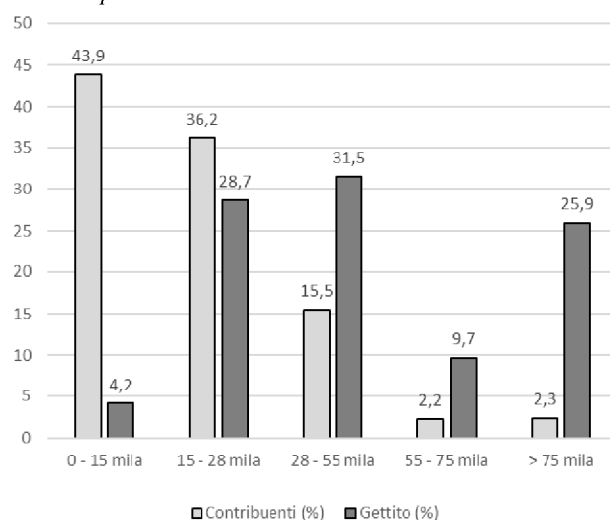
¹³ Il tema dell'evasione non è certo nuovo, né causato dalla riforma degli anni Settanta, ma ha origini storiche profonde. Al riguardo, Cosciani (1948; 602) affermava che la caotica distribuzione del carico tributario allora prevalente era peggiorata dalla larga evasione che si concentrava in certi settori economici. Sul punto Vanoni (1950), ben prima della riforma che ha introdotto l'attuale Irpef, affermava che quando "vi sono categorie che o per situazioni contingenti o per situazioni oggettive vengono accertate in misura molto vicina al vero, come avviene, per esempio, per molta parte dei redditi dei lavoratori dipendenti ... ma, a fianco di queste vi sono altre categorie i cui redditi vengono valutati con criteri che muovono dal di fuori ... una delle conseguenze più evidenti è la pressione per strappare al legislatore esenzioni o modalità di pagamenti od accertamenti che aumentano la discontinuità e l'irrazionalità del sistema tributario, situazioni che, lungi dall'attenuare le ingiustizie, spesso volte sono la ragione legale, formale, di un aumento delle ingiustizie sostanziali nella distribuzione del carico tributario". Per una ricostruzione storica si veda Manestra (2010).

¹⁴ La specializzazione sul reddito da lavoro dipendente è di vecchia data. Fuà e Rosini (1984) affermano che la pressione fiscale andava ad aggravare soprattutto i redditi da lavoro dipendente già nei dieci anni successivi alla riforma tributaria (p. 84). Riportano infine gli autori che già nel 1981, un documento ministeriale sosteneva che l'Irpef era ormai divenuta un'imposta speciale sui redditi da lavoro dipendente (pp. 87-88).

¹⁵ Su questo tema, valga per tutti l'osservazione di Musgrave (1996), per il quale l'incapacità di assicurare la realizzazione del principio di equità orizzontale distorce profondamente anche le basi di realizzazione di un criterio di equità verticale. Si può aggiungere, in proposito, la posizione di coloro che, in altri tempi, affermavano che ove l'attuazione di un'imposta progressiva si dimostri molto difettosa, anche per ragioni legate all'estensione della base imponibile, sia preferibile abbandonare o quanto meno attenuare fortemente la progressività, per scegliere forme di imposizione più semplici (CSRT, 1963; 13-14). Recenti proposte su possibili revisioni della progressività si concentrano sulla forma della progressività continua adottata in Germania. Si veda, più di recente, Longobardi *et al.* (2020). Al riguardo, va osservato che i vantaggi della progressività continua in termini di semplificazione e trasparenza del sistema sono soltanto apparenti, qualora si osservi che tale sistema rende meno visibili le aliquote marginali di sistema, al contrario della progressività per scaglioni, che rende invece meno visibili le aliquote medie effettive. Si tratta di un tema che ha origini antiche (Cohen-Stuart, 1920; 512 e ss.) e che ha trovato applicazione in Italia anche prima della riforma tributaria con l'imposta complementare sul reddito introdotta nel 1923. Si veda Einaudi (1939; 156). Per una prima proposta di progressività continua in ambito Irpef si veda Gastaldi e Salvemini (2007). Per recenti proposte di revisione del sistema con varie ipotesi sulla progressività si vedano Visco (2019) e Astrid (2020).

Da un lato, si ritiene – ma solo perché l'esistente appare razionale – che l'attuale progressività sia ottimale. Dall'altro, ci si affida alla progressività come strumento in grado di rimediare a deficit di funzionamento dei mercati, come, ad esempio, quello di un mercato del lavoro in cui i salari sono sovente prossimi (o inferiori) al livello di sussistenza. Una funzione compensatoria che le imposte, a prescindere dalla forma della progressività, non possono esercitare a tempo indefinito. Ciò presupporrebbe, infatti, che a fronte della consapevolezza che i meccanismi di attribuzione dei diritti proprietari siano socialmente inaccettabili, non si scelga di intervenire *ex ante*, con strumenti idonei a correggere i processi di formazione e distribuzione del reddito nel mercato, ma si faccia ricorso *ex post* al sistema tributario per correggere permanentemente gli esiti del mercato stesso.¹⁶ Una funzione, quella compensatoria, tanto meno efficace quanto più si consideri che, dagli anni Sessanta ad oggi, la quota dei redditi da lavoro sul Pil è scesa significativamente a fronte di un significativo aumento della quota dei profitti.

Figura 1 – Distribuzione percentuale dei contribuenti e del gettito
Anno d'imposta 2017



Note: Scaglioni di reddito sull'asse delle ascisse.

Fonte: Corte dei Conti (2018)

¹⁶ Così Stevanato (2014; 364), il quale afferma anche che funzioni compensatorie dell'imposta possono essere comprese e giustificate solo in occasione di transizioni degli assetti statali, ad esempio nel passaggio da Stati aristocratici e classisti a Stati liberal-democratici. Difficilmente sostenibile, invece, appare il ricorso alla teoria dell'imposta compensativa nelle moderne democrazie occidentali.

Un ripensamento complessivo della struttura dell'imposta personale dovrebbe dunque essere preceduto da una convincente giustificazione teorica in favore della necessità di mantenere un sistema di progressività limitato a specifiche tipologie di reddito. Una giustificazione, cioè, del fatto che il sacrificio in termini di equità, sostenuto per affrancare dalla progressività alcune tipologie di reddito, debba essere compensato da una persistenza della progressività solo su altre tipologie che, per loro natura, non possono deviare dall'adempimento fiscale, e che hanno spesso rappresentato la linea di minore resistenza politica. Tanto più che l'assetto sostanzialmente duale dell'imposta personale italiana (redditi da lavoro dipendente e pensione da una parte e altri redditi dall'altra), non rappresenta una scelta convinta della riforma degli anni Settanta, ma piuttosto la presa d'atto delle difficoltà di ricondurre a tassazione gli altri redditi nel corso del tempo.¹⁷

La seconda considerazione, alla prima legata, riguarda le ragioni stesse della progressività, che – nella prospettiva contrattualistica finora sostenuta – dovrebbero essere valutate congiuntamente alle regole di accesso ai servizi pubblici finanziati con l'imposta. Al riguardo, negli anni recenti è stata forte la pressione verso la riduzione della portata universale dei servizi pubblici, in favore di modalità di accesso selettive che esercitano un fascino rilevante nel promuovere gli obiettivi di equità e di giustizia. Tuttavia, le pratiche di selettività nell'erogazione dei beni e servizi pubblici trascurano il fatto che è già attraverso la progressività che si definisce il “prezzo differenziale” che soggetti in situazioni diverse sono chiamati a pagare per il finanziamento della spesa.¹⁸ Dunque, l'accesso gratuito e universale ai servizi si pone come naturale corollario, senza che per ciò si abbia a sollevare allarme sulla giustizia di un tale sistema, dato che è il fatto stesso della progressività a garantire che i “ricchi” contribuiscano più dei “poveri”. Osservata in questa prospettiva, la progressività costituisce dunque una possibile realizzazione di contrattualismo fiscale.¹⁹ Con due

¹⁷ Tra le considerazioni avanzate già ai tempi della riforma tributaria, è significativa l'argomentazione che distorsioni significative, accettabili quando l'imposta ha dimensioni quantitative modeste e una struttura largamente proporzionale, diventano inaccettabili quando l'imposta produce gettito elevato e si affida a forme apparentemente estese di progressività. Forme che dovrebbero essere concepite solo nella misura in cui l'imposta personale includa l'intero reddito del contribuente. Si veda, anche ben prima della riforma tributaria, Cosciani (1950).

¹⁸ Ad esempio, in De Viti de Marco (1934; 144), si afferma che “la possibilità di pagare prezzi diversi, per le stesse unità di beni pubblici, è la prima condizione dell'imposta progressiva”. Anche se la scelta della forma specifica della progressività rimane poi un fatto politico.

¹⁹ È anche opportuno ricordare che in sede di Commissione per lo Studio della Riforma

principali conseguenze: la prima, che a fronte dell'arretramento dell'intervento pubblico per un'ampia fascia di contribuenti, il dovere fiscale di concorrere con forme di progressività particolarmente estese non possa più costituire, nel lungo periodo, un puntello significativo per la tenuta dei sistemi tributari.²⁰ La seconda, che una razionale revisione del sistema tributario nel suo complesso non possa avvenire senza aver definito gli obiettivi di un sistema di welfare, la possibile dinamica del suo sviluppo, la sua estensione e – soprattutto – le modalità di accesso.

Al contrario, il passaggio graduale, ma costante, a forme di *means testing* sempre più estese, giustificate da logiche puramente redistributive, ha contribuito ad ampliare il divario tra prelievo e prestazione pubblica. Una tendenza che è stata nel tempo rafforzata anche dalla pratica di rimpiazzare la fornitura di servizi in natura con trasferimenti monetari in forma di “bonus”; il che conduce naturalmente a forme di selettività pronunciate, che, per quanto apparentemente in linea con orientamenti redistributivi, sono fortemente compatibili con la discutibile impostazione neoclassica che i trasferimenti monetari, e non i servizi in natura, siano una forma più efficiente di sostegno ai meno abbienti.²¹

Va osservato che, nei fatti, modalità di accesso ai servizi che prevedano ulteriori forme di pagamento al di sopra di un certo livello di capacità contributiva, valga l'esempio dei ticket sanitari, potrebbero non pregiudicare l'universalità della prestazione. In linea di principio, anche in questo caso potrebbe non essere compromessa la gratuità, se gli ulteriori prelievi per l'accesso fossero considerati come complementari al “prezzo differenziale” definito dalla progressività dell'imposta. Si renderebbe però necessaria, allo scopo, una valutazione congiunta del prelievo progressivo e di tali prelievi complementari, al fine di esplicitarne l'effetto complessivo sulla progressività: nel senso di esplicitare una forma di illusione finanziaria in cui l'effettiva progressività sarebbe altrimenti occultata o quantomeno confusa.

Per quanto sostenuto in precedenza, dunque, il divario tra prelievo e prestazione – sostenibile in una visione statica – non può ritenersi sostenibile in una prospettiva dinamica. Non è un caso che, nel corso degli

Tributaria (CSRT, 1963; pp. 13-14), si sosteneva che affidare la redistribuzione alla politica dei servizi pubblici gratuiti poteva essere opportuno proprio in ragione della difficoltà di affrontare e risolvere problemi di evasione e di elusione legale; di limitatezza, cioè, della base imponibile da sottoporre a progressività, un problema che — per quanto qui sostenuto — conserva una rilevante attualità.

²⁰ Evidenza di questa debolezza, negli anni, è costituita dai continui successi di alcune categorie di reddito di evitare l'applicazione della progressività.

²¹ È in questa prospettiva che si può interpretare anche l'ampio dibattito intorno agli strumenti del reddito minimo, del reddito di cittadinanza e del reddito universale.

anni, si siano moltiplicate le richieste di uscita dalla progressività dell'imposta personale non fondate su un principio di equità, ma piuttosto sulla percezione che l'arretramento dello Stato potesse fornire giustificazione ad una riduzione del carico fiscale. Riduzione che spesso ha avuto successo solo in specifici settori economici, lasciando invece che la pressione fiscale continuasse a svilupparsi, appunto, lungo le linee di minore resistenza politica. Così, negli anni, poco è stato fatto sia per l'imposta personale sia per l'imposta sul valore aggiunto, mentre interventi significativi sono stati realizzati sulle aliquote dell'imposta sulle società (IRES), sulla base imponibile IRAP, sui contributi sociali a carico delle imprese, e sull'esclusione dalla progressività di alcuni redditi di lavoro autonomo con la recente estensione delle soglie di applicazione forfetaria dell'imposta (in modo inappropriato definita *flat tax*), pur a fronte di qualche evidenza che questi redditi siano più facilmente eludibili e soggetti ad un maggior livello di evasione.²²

Il presupposto su cui per molto tempo sono stati elaborati gli ordinamenti fiscali, cioè la coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare, non è quindi minata solo da fattori esterni, come i processi di globalizzazione e delocalizzazione produttiva; ma anche dalla pratica interna di accesso selettivo alle prestazioni sociali, selettività che pone erroneamente in secondo piano la ragione fondante della contribuzione progressiva. Si accentua in questo modo una fondamentale contraddizione economica, cioè la situazione in cui contribuiscono maggiormente al finanziamento dei servizi pubblici coloro che non ne godono o ne godono in misura minore, con ovvi riflessi, nel medio periodo, sul lato del consenso politico al sostegno delle spese pubbliche stesse. Tornano in mente, al riguardo, le posizioni di Forte (1952), Steve (1967) e Pedone (1973) con riferimento all'imposta sul reddito, e sul fatto che essa dovrebbe essere destinata principalmente a un'azione di ripartizione dei costi dell'attività pubblica, piuttosto che ad operare un'azione di riduzione delle diseguaglianze economiche, obiettivo che in generale è più facilmente raggiungibile con la spesa pubblica. In particolare, Pedone (1973) affermava, al riguardo, di non illudersi che la distribuzione dei redditi possa essere radicalmente modificata con il sistema tributario, spostando l'enfasi sull'opportunità di concentrarsi sul livello e sulla composizione della spesa pubblica.

²² Si vedano, per il 2020, gli atti della Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva.

2.2. Alcune incoerenze del prelievo sui redditi personali

La diversa prospettiva con cui si osserva la funzione del sistema tributario può quindi condurre a valutare in modo diverso alcune delle attuali proposte di revisione dell'Irpef e alcuni dei recenti interventi. Un primo esempio è costituito dal bonus comunemente denominato “80 euro”, e la sua recente trasformazione in “bonus 100 euro”, regolato dal comma 1-bis dell'art. 13 del TUIR che disciplina il funzionamento delle “Altre detrazioni”. Pur lasciando presumere che si tratti di detrazione, a differenza delle altre detrazioni previste in ambito Irpef, il “bonus” non si sottrae dall'imposta lorda fino a capienza, ma costituisce un'erogazione aggiuntiva svincolata dal calcolo dell'imposta netta, a beneficio dei lavoratori dipendenti al di sotto di un certo limite di reddito. Al riguardo, non è casuale che – nell'art. 13 – ci si riferisca al “bonus” con la dizione “credito”, che appare come categoria distinta dai consueti crediti di imposta. Quest'ultimo concetto, infatti, presuppone l'esistenza di un'imposta già versata o di un precedente esborso di altra natura al quale il credito sia commisurato; nessuno dei due elementi, tuttavia, è presente nella disciplina del “bonus”.

Si aggiunge a ciò la significativa asimmetria di fruizione rispetto allo strumento ordinario delle detrazioni. Queste ultime, come noto, concorrono alla riduzione dell'imposta lorda sino a capienza della stessa; il che rende inutilizzabile l'ammontare delle detrazioni in eccesso. Una pratica condivisibile, dato che – nei confronti dell'imposta – il contribuente o paga o non paga. Tuttavia, per il “bonus” o “credito” questa regola subisce una deroga. È infatti requisito per l'erogazione dello stesso che l'imposta lorda ecceda le sole detrazioni per lavoro dipendente; non essendo, invece, poi necessario che l'imposta lorda sia capiente rispetto alle dimensioni del “bonus”. Un requisito, dunque, interpretabile come “effetto soglia” di accesso senza alcun vincolo dimensionale; che palesa la natura di trasferimento monetario del “bonus”, forzatamente inserito nella struttura dell'Irpef, con non trascurabili distorsioni.²³ La sua limitazione ai redditi da lavoro dipendente costituisce poi, qualora fosse necessario, un ulteriore indebolimento della generalità dell'imposta personale.²⁴ Risulta palese,

²³ Proprio in ragione delle forzature operate in sede Irpef per assolvere a funzioni non proprie dell'imposta, si è posto il problema del coordinamento del “bonus” con gli aumenti previsti dal rinnovo del contratto dei dipendenti pubblici; per effetto del profilo decrescente del bonus al di sopra dei 24 mila euro, è stato posto in rilievo che gli aumenti sarebbero stati parzialmente o totalmente erosi dalla riduzione del bonus stesso conseguente all'aumento di reddito.

²⁴ Al riguardo (UPB, 2020; 21) afferma che “una riflessione andrebbe fatta ... sul

dunque, la commistione logica tra obiettivi di finanziamento della spesa pubblica, di cui il bonus 80 euro è effettivamente parte, e obiettivi puramente redistributivi.²⁵

Il modo di intendere le detrazioni per lavoro dipendente (ma il ragionamento si potrebbe estendere anche alle detrazioni per familiari a carico) costituisce un secondo esempio dell'opaca separazione tra il concetto di capacità contributiva e gli obiettivi redistributivi. Per loro natura, le detrazioni per lavoro dipendente costituiscono un fattore di correzione della capacità contributiva che oltre a rispondere ad una logica di discriminazione qualitativa del reddito, compensa almeno in parte l'assenza di una contabilità analitica per le spese di produzione del reddito. Al riguardo, si potrebbe presupporre che tali spese siano in relazione diretta con il livello della retribuzione, o quantomeno si possano immaginare costanti. Tuttavia, interpretando le detrazioni come uno strumento redistributivo, si conclude che esse debbano essere applicate in misura decrescente rispetto al reddito fino al limite di 55 mila euro. Ciò implica assumere che al di sopra di tale limite, il lavoratore dipendente non sostenga alcuna spesa di produzione per quello stesso reddito, contraddicendo gli ovvii requisiti di razionalità che tali detrazioni dovrebbero garantire. Una conclusione, inoltre, che trascura persino il fatto che un'eventuale detrazione costante e universale corrisponderebbe ad una percentuale di reddito decrescente al crescere del reddito, così da potersi giustificare anche sotto un profilo redistributivo. L'auspicio, al riguardo, è che le varie ipotesi di riforma tributaria attualmente in discussione rimuovano questa irrazionalità del sistema di prelievo, ripristinando una detrazione fissa e non dipendente dal livello del reddito.²⁶

Strettamente collegato al tema, a sostegno dell'idea che la prospettiva extra-fiscale sia spesso prevalente, è poi la questione degli incapienti, cioè il caso in cui i contribuenti non riescano ad utilizzare l'intero importo delle

sistema tax-benefit nel suo complesso e sulla coesistenza di strumenti tra loro diversi che in alcuni casi si sovrappongono e in altri lasciano non tutelate alcune fasce di popolazione ...".

²⁵ Su questa sovrapposizione di strumenti ed effetti, si veda, ad esempio, UPB (2020; 15), in cui si affermava che alcuni problemi di coerenza interna del provvedimento relativo alla riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente (DL 3/2020) avrebbero potuto essere mitigati dalla presenza di altri strumenti di sostegno dei redditi purché adeguatamente coordinati, così richiamando la necessaria ampia prospettiva che dovrebbe guidare ogni forma di revisione del sistema tributario.

²⁶ Il cambio di prospettiva su questo strumento può essere implicitamente rilevato anche osservando che la detrazione per lavoro dipendente aveva importo fisso per i lavoratori dipendenti fino al 1997, a cui era associata un'ulteriore detrazione per lavoro dipendente per redditi bassi. È dal 1998 che si introduce il profilo decrescente della detrazione per livelli di reddito.

detrazioni. Volendo osservare il prelievo come funzionale al finanziamento della spesa pubblica, la considerazione della capacità contributiva consente due sole opzioni, pagare o non pagare l'imposta. La possibilità che le detrazioni fiscali azzerino l'imposta lorda costituisce, in questa prospettiva, azzeramento della capacità di contribuire al finanziamento della spesa pubblica; ne consegue che l'accesso universale e gratuito ai servizi pubblici rappresenterà, in questo caso, il massimo della progressività dell'intero sistema *tax-benefit*, dato che a fronte dell'assenza di un prelievo si avrà comunque un beneficio derivante dall'erogazione della spesa. Tuttavia, il dibattito intorno a questo tema è stato recentemente caratterizzato dalla necessità di porre riparo al fenomeno degli incapienti attraverso l'erogazione di un trasferimento monetario per la parte non utilizzata. Si comprende come la logica di questa posizione non sia basata sull'osservazione che la capacità contributiva sia finalizzata al finanziamento della spesa pubblica; piuttosto, sul fatto che quelle detrazioni rappresentino un sussidio ai soggetti meno abbienti e che l'effetto redistributivo possa essere ottenuto soltanto attraverso la loro fruizione completa.

Non sfugge, ancora una volta, la sensazione che si tratti di due logiche profondamente diverse di osservare il sistema tributario. Nei confronti del finanziamento della spesa pubblica o si ha una capacità positiva di contribuire o non la si ha. Nel secondo caso, invece, si avrebbe il paradosso che a fronte dell'assenza di capacità contributiva per il finanziamento della spesa pubblica, si debba procedere ad ulteriore spesa pubblica per compensare una capacità contributiva già azzerata. Una conclusione che tende a limitare il ricorso alla spesa pubblica come naturale strumento di tutela dei redditi bassi, nuovamente con l'impiego di strumenti analoghi ai trasferimenti monetari, forzando l'esistenza di una categoria (gli incapienti) di discutibile logica nell'ambito di un sistema tributario in cui la capacità contributiva è l'indice attraverso il quale si provvede al finanziamento della spesa pubblica.

L'incertezza sul tema è amplificata dalla tendenza ad interpretare le detrazioni per carichi familiari, in particolare quelle per i figli a carico, e gli assegni familiari come strumenti sostituibili, anche in ragione della discutibile pratica di consentire una certa pianificazione fiscale nell'uso delle detrazioni all'interno del nucleo familiare. Anche in questo caso, la legittimità delle detrazioni deriva dall'obiettivo di tener conto di una capacità contributiva minore nel caso di carichi familiari, in ragione del "costo" aggiuntivo da essi generato. Si tratta di un meccanismo di correzione connesso agli obiettivi di discriminazione quantitativa del prelievo tra varie categorie di contribuenti. Le recenti proposte di eliminare

le detrazioni per carichi familiari e rimpiazzarle con un assegno unico per il nucleo familiare, confondono nuovamente i due piani, poiché l'assegno per il nucleo familiare si configura come strumento di sostegno al reddito, ed è quindi proprio parte di quella spesa pubblica che l'imposta dovrebbe finanziare. Uno strumento che in nessun caso assolve al compito di livellare la capacità contributiva tra famiglie di numerosità diversa. Di nuovo, le logiche degli strumenti sono diverse e, nella prospettiva di riforma del sistema tributario, sarebbe auspicabile tenerle distinte.

3. I principali nodi della struttura del sistema tributario e le proposte di revisione

3.1. Irpef e Iva: alcuni dati per l'Italia e di confronto europeo

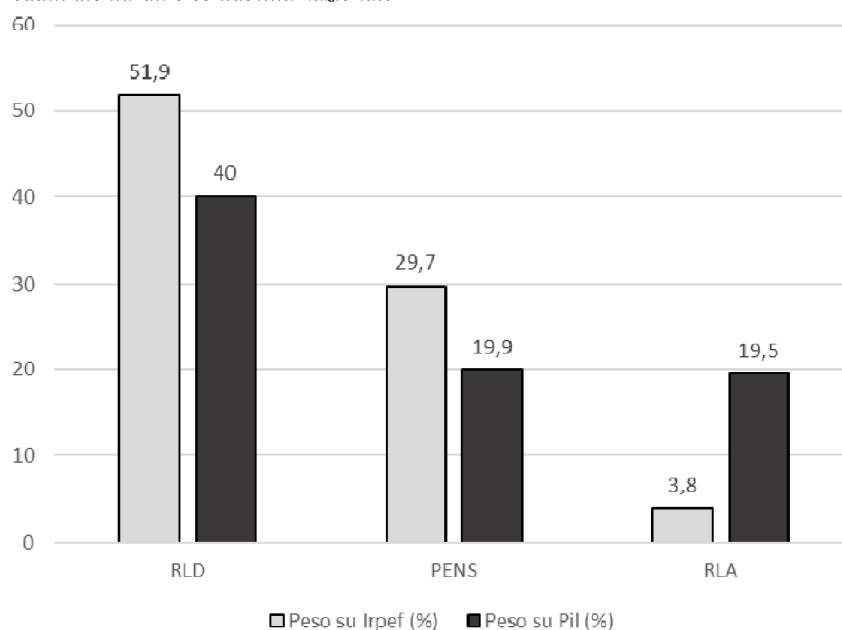
L'interesse per il funzionamento dell'imposta personale finora manifestato – soprattutto nell'ottica di una riforma tributaria – si giustifica con il fatto che essa è rilevante per almeno due aspetti. Il primo è che l'Irpef è la prima imposta per gettito; il secondo è costituito dal fatto che si tratta anche dell'unica imposta caratterizzata da una esplicita progressività formale. Queste due caratteristiche specifiche si uniscono a un terzo dato che dovrebbe essere considerato nella prospettiva di riforma: dei circa 500 miliardi di gettito tributario (quindi ad esclusione dei contributi sociali), circa 300 miliardi derivano da due sole imposte: l'Irpef e l'Iva. Si manifesta, quindi, una forte concentrazione del prelievo, che non è tipica del solo caso italiano, ma che nello specifico assume alcune peculiarità non rintracciabili in altri sistemi europei e internazionali.

Da un punto di vista generale, infatti, l'Irpef non si è mai completamente emancipata dalla contraddizione generata dall'aver tentato di adottare una nozione di reddito onnicomprensivo nella definizione della base imponibile. Quel tentativo, ai tempi della riforma tributaria degli anni Settanta, fu meritorio, ma illusorio.²⁷ Fu da subito evidente, infatti, che ai tentativi di superare un sistema previgente di tassazione sostanzialmente cedolare e di costruire un sistema di tassazione generale dei redditi, furono inferte ferite sufficientemente profonde, tali da condizionare il cammino

²⁷ Al riguardo, furono infatti da subito previste esclusioni dal campo di applicazione dell'imposta, con l'esenzione degli interessi sui titoli del debito pubblico, e con l'applicazione di imposte sostitutive sugli interessi derivanti dal possesso di altre attività. Inoltre, furono anche previste – in ragione della difficoltà di determinazione dei redditi effettivi – regole di determinazione differenziate dei redditi di impresa e di quelli derivanti dal possesso di redditi e fabbricati (Pedone, 2016; Gastaldi e Liberati, 2018; Liberati, 2018).

dell'imposta nei successivi anni. Ma piuttosto che porre rimedio a questa iniziale debolezza, il tempo ne ha accentuato la tendenza, tanto che non costituisce forzatura interpretare il modello italiano di tassazione dei redditi personali come un modello quasi-cedolare²⁸, su cui, nel tempo, si è consolidato un grado crescente di evasione ed erosione, nonché il proliferare di trattamenti tributari differenziati, con esiti quantomeno discutibili sull'effettiva natura progressiva dell'imposta. Con il risultato di generare significative differenze tra il peso di specifiche categorie di reddito in ambito Irpef e il loro peso sul Pil (figura 2).

Figura 2 – Peso percentuale di alcune categorie di reddito
Redditi dichiarati e contabilità nazionale



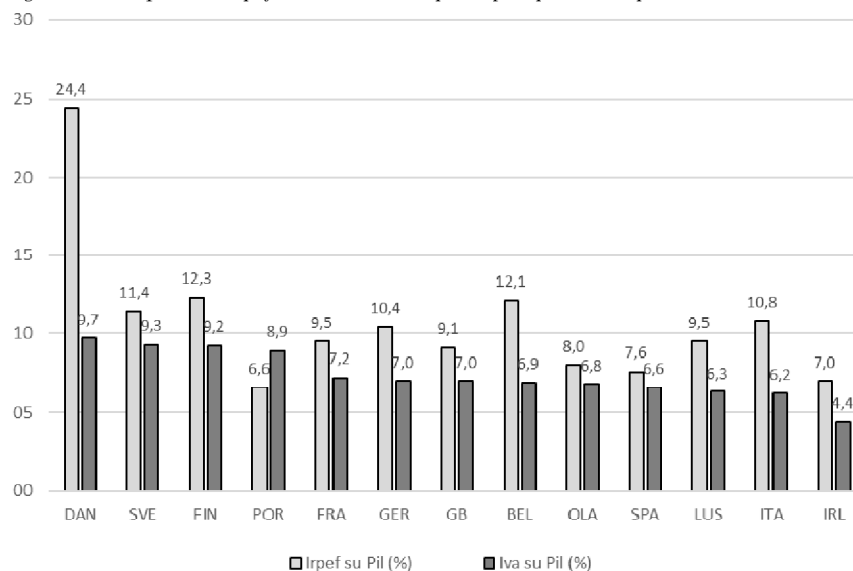
Note: RLD = Redditi da lavoro dipendente; PENS = Redditi da pensione; RLA = Redditi da lavoro autonomo

Fonte: Corte dei Conti (2018)

²⁸ Si veda, ad esempio, Brys and Heady (2006), che definiscono tali strutture – in una visione ottimistica – come *semi-comprehensive income tax*. Per alcune riflessioni sul sistema tributario, sia consentito il rinvio a Liberati (2020). Paradossalmente, il sistema tributario attuale – soprattutto nelle modalità di tassazione dei redditi – potrebbe essere soggetto alle stesse critiche avanzate da Cosciani (1948; 599 ess.) con riguardo all'irrazionalità formale del sistema allora vigente.

Della sostanziale indifferenza rispetto alle debolezze di questo assetto si ha poi ulteriore conferma nella pratica, ormai ventennale, di finanziamento degli enti territoriali con addizionali all'Irpef (regionale e comunale), da cui consegue l'indesiderabile risultato di estendere a livello locale i vizi dell'imposta, anche in ragione delle più svariate modalità applicative a cui le regioni hanno fatto ricorso negli anni (proporzionalità, progressività per scaglioni diversa da quella centrale, progressività per classi).

Figura 3 – La quota di Irpef e Iva sul Pil nei principali paesi europei



Note: In Danimarca (DAN) con l'imposta personale sono prelevate le risorse impiegate per le prestazioni di sicurezza sociale, che in altri Paesi sono finanziate con i contributi sociali.
Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

Per comprendere le peculiarità del sistema tributario italiano, si può far riferimento ad alcuni dati di confronto internazionale (figura 3). Dal lato del prelievo sui redditi personali, in Italia, nel 2018, il peso dell'Irpef è pari al 10,8 per cento del Pil, simile a quello tedesco (10,4 per cento), ma ad un livello che segue solo quello dei paesi scandinavi (Danimarca, 24,4 per cento; Svezia, 11,4 per cento; Finlandia, 12,3 per cento) e del Belgio (12,1 per cento).²⁹ Dal lato opposto, Portogallo, Irlanda e Spagna (6,6 per cento;

²⁹ Si noti che il peso maggiore rilevato in Danimarca (24,4 per cento) non è direttamente comparabile, poiché in questo paese sull'imposta personale passa gran parte del finanziamento delle prestazioni di sicurezza sociale, che in altri paesi, come l'Italia, si basa invece di norma sul prelievo contributivo.

7 per cento; 7,6 per cento), con valori intermedi, infine, per Paesi Bassi (8 per cento), Regno Unito (9,1 per cento) e Francia (9,5 per cento). È da notare che in Italia, in termini comparativi, si misura una rilevanza dell'imposta personale analoga a quella dei paesi scandinavi senza tuttavia condividere un'analoga estensione dei sistemi di welfare. Emblematico, al riguardo, è il confronto con la Svezia, in cui ad una pressione tributaria in senso stretto del 34,2 per cento (contro il 29 per cento dell'Italia) corrisponde un contributo dell'imposta personale a quella pressione pari a 1/3, contro il 37,2 per cento dell'Italia, comunque non molto distante dal dato riportato dalla Finlandia e dal Belgio.

Sul fronte Iva, invece, si può rilevare un andamento opposto. In Italia, il peso dell'Iva sul Pil – sempre nel 2018 – è pari al 6,2 per cento, al penultimo posto tra i paesi europei, dato che solo in Irlanda si registra un livello inferiore (4,4 per cento). Oltre a essere preceduta dai paesi scandinavi (con una quota sul Pil ovunque superiore al 9 per cento) e da alcuni paesi dell'est Europa – nei quali ultimi la composizione del prelievo è tradizionalmente più sbilanciata verso le imposte indirette – un peso maggiore dell'Iva si registra anche in paesi europei con i quali è più ricorrente il confronto, cioè Francia (7,2 per cento), Germania (7 per cento), Regno Unito (7 per cento), Spagna (6,6 per cento), Portogallo (8,9 per cento). Si associno, a questo elemento, tre ulteriori osservazioni. La prima, in Europa ci sono 10 paesi che applicano un'aliquota ordinaria non inferiore a quella italiana, e il valore medio dell'aliquota ordinaria è pari al 21,5 per cento, non distante da quella attualmente applicata in Italia (22 per cento). La seconda, quasi nessuno dei paesi che applica un'aliquota ordinaria più bassa di quella italiana prevede l'aliquota super ridotta del 4 per cento (eccezioni sono Francia, Lussemburgo e Spagna). Terzo, l'Iva rappresenta in Italia circa il 13,5 per cento del gettito totale (inclusi i contributi sociali), contro il 14,5 per cento della Francia, il 17,5 per cento della Germania, e poco meno del 20 per cento nel Regno Unito.

La posizione dell'Italia appare poi ulteriormente sbilanciata qualora si riporti – come dato di composizione – la differenza tra il peso delle imposte personali e quello dell'Iva. Nel nostro paese, tale differenza è pari a 4,6 punti percentuali e – se si esclude la Danimarca per le ragioni sopra riportate in nota – è seconda solo a quella del Belgio (5,2 punti percentuali). In Germania, la differenza a favore dell'imposta personale è di 3,4 punti percentuali, in Francia di 2,3, nel Regno Unito di 2,1, e in Spagna di 1 punto percentuale.

Le differenze appena descritte sono il riflesso di diversi fattori. In primo luogo, le strutture dell'Iva sono eterogenee, dato che diversi paesi si affidano a differenti assetti ad aliquote multiple per tentare di perseguire

obiettivi redistributivi o settoriali più o meno estesi. Il livello delle aliquote e la collocazione dei beni tra di esse dipende perciò sia dalla generale attitudine di ciascun paese nei confronti degli obiettivi di equità, sia dal peso redistributivo che si vuole affidare all'Iva, sia dalla distribuzione del consumo lungo la scala dei redditi, sia – infine – dalla definizione di specifici obiettivi settoriali. Al riguardo, tra i 28 stati membri dell'Unione Europea, la maggior parte dei paesi europei – inclusa l'Italia – applica tre aliquote³⁰; sette paesi applicano due aliquote (Bulgaria, Germania, Estonia, Paesi Bassi, Slovenia, Repubblica Slovacca, Regno Unito), con l'aliquota ridotta ovunque maggiore di quella italiana; e la Danimarca un'unica aliquota del 25 per cento.³¹

3.2. Direzioni di revisione del sistema tributario

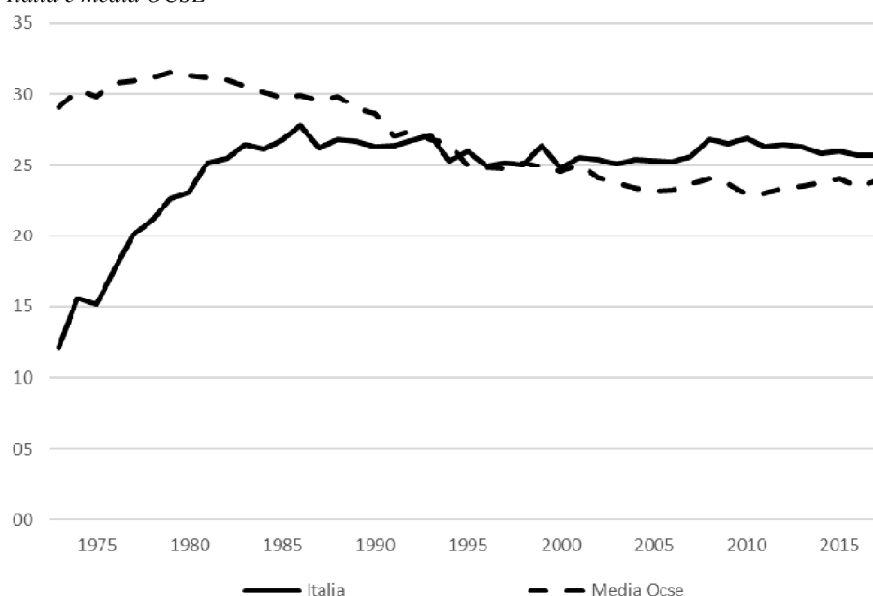
In ragione delle problematiche dell'Irpef a lungo discusse in questo contributo, e considerando il ruolo decisivo che Irpef e Iva assumono nella formazione del gettito, sarebbe ragionevole riflettere su una possibile ricomposizione del prelievo tra i due tributi. Un freno a questa opportunità, tuttavia, è derivato negli ultimi anni da esplicite preoccupazioni riguardo agli esiti distributivi di una variazione delle aliquote Iva, e dalla eccessiva preoccupazione che una riduzione delle aliquote marginali dell'Irpef potesse generare effetti di riduzione del prelievo anche sul 4,5 per cento dei contribuenti che dichiarano redditi complessivi superiori a 55 mila euro, trascurando che gran parte degli evasori, probabilmente, si colloca al di sotto di tale limite di reddito. Sotto il profilo della ricomposizione del gettito tra Irpef e Iva, l'Italia si trova in effetti in controtendenza rispetto alla media dei paesi Ocse. Dalle figure 4 e 5 – che riportano rispettivamente la quota dell'imposta personale e dell'Iva sul totale dei tributi – si nota come la dinamica italiana di ricomposizione del prelievo sia molto modesta

³⁰ In Italia, è prevista la possibilità di applicare un'aliquota del 5 per cento nel caso di: prestazioni socio-sanitarie, assistenziali ed educative rese dalle cooperative sociali e loro consorzi, a partire dal 1 gennaio 2016; vendita di basilico, rosmarino e salvia freschi, origano a rametti o sgranato, destinati all'alimentazione e piante allo stato vegetativo di basilico, rosmarino e salvia; prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare.

³¹ È interessante notare che, a fronte della crisi economica di fine anni 2000, 20 paesi aumentarono l'aliquota ordinaria, e 14 paesi aumentarono l'aliquota ridotta. Va inoltre ricordato che in Belgio, Danimarca, Irlanda, Malta, Finlandia, Svezia e Regno Unito si applica anche un'aliquota zero. Tuttavia, il campo di applicazione di questa aliquota è trascurabile in tutti i Paesi, tranne che in Irlanda e nel Regno Unito.

se confrontata con ciò che nello stesso periodo è avvenuto in media nei paesi OCSE, con la sola eccezione costituita dalla rapida crescita del peso dell'imposta personale negli anni Settanta, indotta prevalentemente dall'inflazione, che comunque si manifesta in un periodo in cui – nella media OCSE – il peso di tale tributo inizia a declinare.³²

*Figura 4 – Il peso dell'Irpef sul gettito totale
Italia e media OCSE*



Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

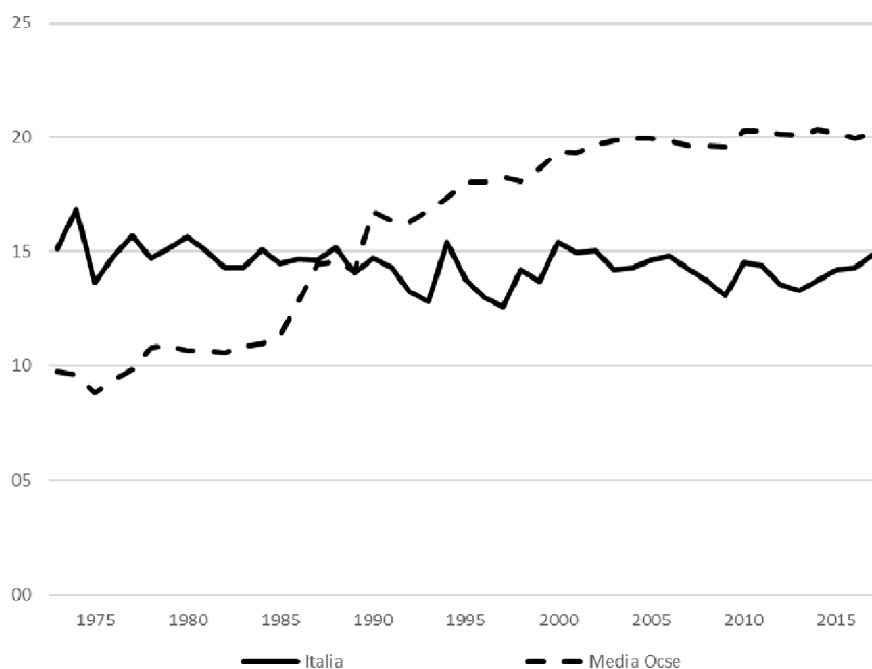
Ma anche a voler concentrare l'attenzione sui soli impatti distributivi, si è dimostrato altrove che l'attuale assetto dell'Iva non si presenta ottimale, tanto che strutture dell'Iva più semplici (a due aliquote) potrebbero raggiungere lo stesso esito distributivo a sostanziale parità di gettito.³³ Inoltre, le obiezioni in termini di equità trascurano che l'Iva è pur sempre un'imposta reale che mal si presta a perseguire obiettivi redistributivi estesi, che potrebbero essere invece più utilmente affidati a strumenti di spesa pubblica. Al riguardo, nonostante lo sforzo di differenziazione delle aliquote, l'impatto dell'Iva, quando misurato sui redditi, appare regressivo, come atteso da un'imposta la cui base imponibile è, nei fatti, rappresentata

³² Per una dettagliata ricostruzione di questa dinamica ai tempi dell'introduzione della riforma tributaria, si veda Pedone (1979).

³³ Si veda Liberati (2001), quando l'Iva era applicata a 4 aliquote, e, più di recente, Gastaldi *et al.* (2017) per il passaggio da 3 a 2 aliquote.

dai consumi. Infine, l'obiezione che aumenti dell'Iva possano incidere maggiormente su alcuni consumi delle classi meno abbienti ha certamente una sua validità; è però opportuno considerare che, con poche eccezioni, il consumo della maggior parte dei beni ad aliquota ridotta si distribuisce in quote proporzionalmente maggiori tra i più ricchi, e che quindi il sussidio implicito nell'impiego di tali aliquote si cumula maggiormente a livelli di reddito più elevati (o comunque non si cumula in misura maggiore a livelli di reddito più bassi), contraddicendo sul piano empirico i presunti obiettivi redistributivi della differenziazione delle aliquote.³⁴

Figura 5 – Il peso dell'Iva sul gettito totale
Italia e media OCSE

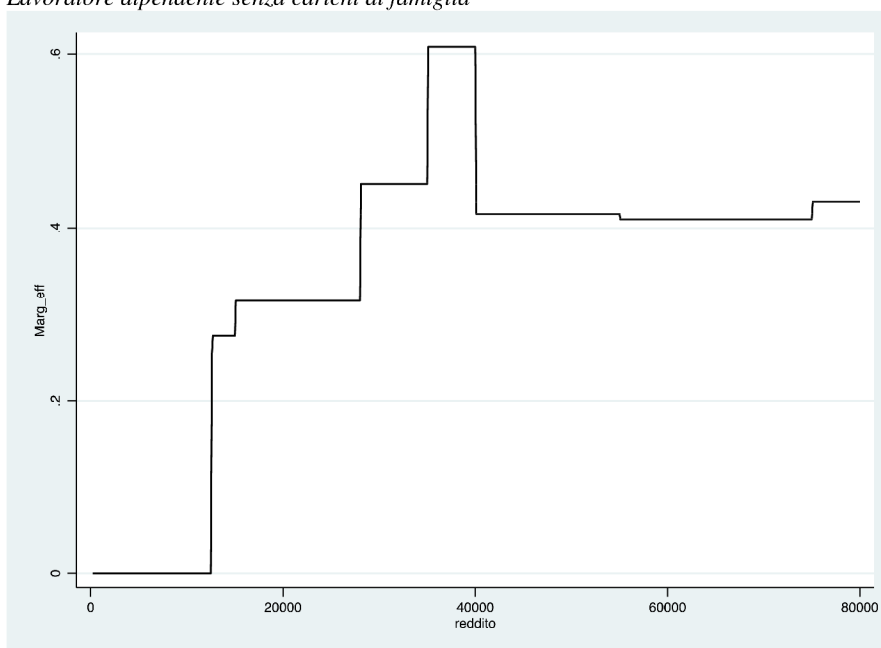


Fonte: OECD Revenue Statistics (2020)

³⁴ Vale a questo riguardo il concetto di caratteristica distributiva del bene (Feldstein, 1972). Al riguardo, si rimanda a Gastaldi *et al.* (2017). A titolo di esempio, se si considera il consumo di pane e si stima il sussidio implicito della tassazione al 4 per cento rispetto ad una tassazione al 22 per cento, a parità di consumo, l'indice di concentrazione di questo sussidio implicito (sulla distribuzione dei consumi) presenta un valore positivo molto basso, il che implica che la curva di concentrazione giace molto vicino alla retta di equidistribuzione, ma non al di sopra. A sua volta, ciò implica, sostanzialmente, che il sussidio implicito tende a distribuirsi in maniera uniforme tra soggetti abbienti e meno abbienti, e non si cumula in misura maggiore tra i soggetti con più bassi livelli di consumo.

Sotto il profilo propositivo, dunque, una possibile revisione del sistema tributario italiano potrebbe assestarsi su una linea di ricomposizione del prelievo tra Irpef e Iva, con attenuazione dell'incidenza della prima e un aumento del peso della seconda. Come intervenire sulle aliquote Irpef diverrebbe dunque materia di riflessione possibile solo dopo che si sia definito l'assetto complessivo del sistema; che poi l'intervento sull'Irpef avvenga con sistemi di progressività continua o modificando l'attuale assetto per scaglioni o attraverso modalità ad aliquota unica (*flat tax*) costituisce una scelta di secondo ordine, trattandosi di modalità tecniche che dipenderanno dall'entità della ricomposizione del prelievo e dalla considerazione dell'impatto distributivo dell'intero sistema di welfare e di spesa pubblica, piuttosto che dalla presunta superiorità di una certa forma di progressività rispetto all'altra.

Figura 6 – Aliquote marginali effettive
Lavoratore dipendente senza carichi di famiglia



Note: Distribuzione simulata con incrementi di 100 euro. Le aliquote marginali effettive considerano le detrazioni per lavoro dipendente, le ulteriori detrazioni per lavoro dipendente su base annua e il bonus 100 euro su base annua. Parametri relativi alla legislazione 2020.

Fonte: Elaborazioni proprie

In ogni caso, ci sono alcune difficoltà strutturali dell'Irpef che potrebbero essere affrontate, causate dalle stratificazioni successive che –

nel corso degli anni – hanno contribuito a rendere ibrida tale imposta. In primo luogo, va considerata l’opportunità di una riduzione dell’aliquota marginale del 38 per cento sui redditi compresi tra 28 e 55 mila euro, con un salto di 11 punti rispetto all’aliquota marginale applicata allo scaglione precedente. Un peso accentuato dall’uso di addizionali regionali e comunali che, in alcune aree territoriali, comporta aliquote marginali nominali superiori al 40 per cento già a livelli di reddito medio bassi. Ma anche a voler trascurare l’impatto dei prelievi locali, a causa dell’effetto della decrescenza delle detrazioni per lavoro dipendente (che si esauriscono a 55 mila euro), delle recenti modifiche del “bonus 100 euro” e dell’introduzione di un’ulteriore detrazione per lavoro dipendente, le aliquote marginali effettive sono ben al di sopra di quelle nominali già a bassi livelli di reddito, come riportato in figura 6 per il caso di un lavoratore dipendente senza carichi di famiglia.

In secondo luogo, proprio al fine di evitare gli effetti indesiderabili appena descritti, andrebbe rivalutato il ruolo delle detrazioni per fonte di reddito e per carichi familiari. A tali strumenti non dovrebbe essere assegnata un’impegnativa (e peraltro inefficace) funzione redistributiva³⁵, ma piuttosto il compito di raggiungere obiettivi di discriminazione qualitativa del reddito e di correzione di capacità contributiva. Obiettivi ai quali, nel caso del lavoro dipendente, si aggiunge l’opportunità di riconoscere in via forfetaria spese di produzione del reddito che non trovano espressione in una contabilità analitica. Al riguardo, dunque, dovrebbe essere accantonata la pratica di condizionare la fruizione di queste detrazioni al livello del reddito; andrebbe invece ristabilito il principio di definire detrazioni in somma fissa senza limiti di reddito. In terzo luogo, per ragioni in parte da collegarsi alle precedenti, si dovrebbe rimuovere dall’Irpef il bonus 80 euro (poi 100 euro), e recuperare questo sussidio all’interno della proposta di assegno per il nucleo familiare. Infine, come si sostiene da molti anni senza successo, sarebbe oltremodo opportuna una revisione della struttura delle *tax expenditures*, eliminando quelle per le quali il collegamento con la capacità contributiva appare assente o molto debole, un punto politicamente complesso a causa delle resistenze spesso sollevate dai corrispondenti gruppi di beneficiari di tali trattamenti tributari differenziati.³⁶ In questo ambito, e in quello più

³⁵ Si veda Gastaldi e Liberati (2009), relativamente al maggior impatto redistributivo che strumenti di spesa come l’assegno familiare sono in grado di esercitare rispetto alle detrazioni per carichi familiari.

³⁶ Sul tema, si veda la Relazione finale del gruppo di lavoro sull’erosione fiscale del 2011 e, da ultimo, il Rapporto Programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali, allegato alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza.

generale dell'erosione dell'Irpef, si collocano infatti ormai numerosi trattamenti differenziati di dubbia giustificazione sotto il profilo dell'equità, e con deboli giustificazioni dal lato della possibilità che a tali trattamenti faccia riscontro l'emersione di base imponibile che altrimenti rimarrebbe occulta. Solo per citare alcuni casi, è sufficiente rilevare la pressoché totale esenzione dall'Irpef di gran parte dei redditi fondiari e di quelli che fanno capo all'imprenditoria agricola, così come l'applicazione di imposte sostitutive del 10 per cento ai premi di produttività per i lavoratori dipendenti (entro limiti), o del 15 per cento ai docenti delle scuole che svolgono lezioni private o ripetizioni.³⁷ Tali stratificazioni del prelievo, che si sono succedute negli anni in omaggio alla discutibile logica di “un reddito, un'imposta”, richiedono una profonda revisione, soprattutto in relazione al mancato apporto al finanziamento della spesa pubblica.

Più difficilmente risolvibile, in generale, appare invece la questione relativa all'estensione della base imponibile. Sul punto, si aprono due possibili strade, il cui esito dipende dagli obiettivi che si vorranno perseguire con l'Irpef, e quindi dal suo raccordo con il resto del sistema tributario. Da un lato, prendere atto che l'imposta personale è ormai di fatto un'imposta speciale sui redditi da lavoro dipendente e da pensione, e dunque razionalizzare questo assetto nella direzione di creare un sistema di imposizione duale, nel quale i redditi da lavoro siano ricondotti a tassazione progressiva e i restanti redditi invece assoggettati a forme di imposizione prevalentemente reali e sostitutive dell'imposta sul reddito.³⁸ Con implicazioni non trascurabili dal lato dell'equità del prelievo. Si tratterebbe, per certi versi, di tornare verso una modalità di tassazione dei redditi più simile a quella di natura cedolare realizzata dall'imposta di ricchezza mobile precedente alla riforma tributaria, e di abbandonare definitivamente il mito della *comprehensive income tax*, che aveva esercitato un ruolo ispiratore nella definizione della riforma, sulla scorta delle esperienze estere precedenti alla riforma tributaria.³⁹ Una possibile alternativa a questo modello potrebbe consistere invece nel ridurre il profilo della progressività effettiva in ambito Irpef con l'obiettivo di medio periodo di rendere meno

³⁷ Sul punto, si veda anche Bises (2020).

³⁸ Sul punto, si veda l'articolata proposta contenuta in Astrid (2020).

³⁹ L'imposta di ricchezza mobile si applicava con aliquote diverse a diverse categorie di reddito (di capitale puro, misto di capitale e lavoro, di lavoro puro incerto e variabile, di lavoro certo da impiego privato e di lavoro pubblico). Va notato che l'imposta di ricchezza mobile divenne un'imposta importante in relazione alla crescita dei redditi da lavoro e da capitali non investiti in terreni o fabbricati, ma – nelle intenzioni del legislatore dell'epoca – conservava il carattere di imposta generale. L'attuale Irpef, in contrasto, si avvia a divenire un'imposta speciale sul reddito da lavoro dipendente in una fase storica in cui il peso dei redditi da lavoro sulla ricchezza nazionale si è significativamente ridotto.

convenienti i regimi sostitutivi, attraverso una più ampia convergenza dei livelli di tassazione del reddito da lavoro e dei redditi da capitale (finanziario e immobiliare) che sono attualmente fuori dal campo di applicazione dell'Irpef. Questo processo risulterebbe funzionale sia allo scopo di ricomprendere, in ambito Irpef, basi imponibili ora escluse anche in ragione dell'elevatezza delle attuali aliquote marginali, sia allo scopo di potenziare gli strumenti di spesa pubblica a fini redistributivi, una condizione che si rende necessaria e complementare alla riduzione della progressività dell'Irpef.

Per ciò che concerne la struttura dell'Iva – anche al fine di attenuare le possibilità di evasione nei passaggi precedenti il consumo finale e di semplificare l'aspetto gestionale e amministrativo del tributo – sarebbe da esplorare l'opportunità di applicazione di un'aliquota unica.⁴⁰ Al riguardo, si consideri che l'aliquota media complessiva di sistema dell'Iva – secondo i dati di dichiarazione relativi al 2018 – è di poco superiore al 17 per cento, e inferiore a tale livello per la sola componente costituita dai consumi delle famiglie. Ne consegue che aumenti di gettito sarebbero presumibilmente possibili procedendo congiuntamente ad aumenti delle aliquote ridotte e a riduzione dell'attuale aliquota ordinaria. D'altro lato, la presenza di possibili effetti redistributivi e settoriali indesiderati consiglierebbe di rivedere contemporaneamente e in maniera coordinata l'assetto dell'imposta personale sul reddito e, in particolare, la struttura dei trasferimenti monetari e dei beni e servizi direttamente erogati dal settore pubblico. Si tratta di uno sforzo significativo nel riordino dell'intero sistema di *tax-benefit*, che avrebbe però il pregio di rendere l'Iva un'imposta più flessibile, la cui manovra potrebbe essere definitivamente affrancata da tentazioni redistributive e vincoli di protezione settoriale di dubbia efficacia rispetto a strumenti di intervento più diretti.

In una versione più parsimoniosa, una significativa semplificazione dell'Iva potrebbe già derivare dall'accorpamento dell'aliquota super ridotta del 4 per cento e dell'aliquota ridotta del 10 per cento verso un livello intermedio sul quale far convergere categorie omogenee di beni, come ad esempio, i beni alimentari, i servizi di pubblica utilità, il settore turistico ed alberghiero che si distribuiscono attualmente tra il 4 e il 10 per cento. In dipendenza poi dei vincoli di gettito – o dell'intenzione di ottenere dall'Iva

⁴⁰ Sulla linea di una possibile aliquota unica, anche la recente proposta di Visco (2019). Al riguardo, si vedano anche i commenti in Liberati (2019). Dai dati presentati dalla Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva del 2020, si rileva che – per il 2018 – il *tax gap* imputabile all'Iva è pari a circa il 2 per cento del Pil, e al 24 per cento dell'imposta potenzialmente dovuta.

risorse addizionali per coprire una eventuale riduzione dell'Irpef – si potrebbe valutare la modifica dell'aliquota ordinaria.

Le precedenti direzioni di revisione dovrebbero poi essere integrate dalla soluzione di un'ulteriore difficoltà dell'attuale sistema tributario, rappresentata dal sistema di finanziamento degli enti territoriali. Per ciò che concerne la finanza comunale, c'è da rilevare che una parte importante delle loro risorse, in molti paesi europei, è rappresentata dalla tassazione immobiliare; ma per ragioni estranee a motivazioni economiche e tecniche, il reddito dell'abitazione principale (o il suo valore) va in Italia esente da imposta, dando luogo a ingiustificate differenze tra la tassazione dell'abitazione principale e quella di altri fabbricati.⁴¹

Questa esenzione ha conseguenze discutibili sullo stesso piano di corrispondenza tra spese e prelievi finora sostenuto. Da un lato, l'esenzione costringe a rinunciare a una forma naturale di prelievo per gli enti locali di minori dimensioni, costituita dalla possibilità di disporre di basi imponibili tendenzialmente stabili e certe; dall'altro implica l'esclusione, dal finanziamento dei servizi comunali, di un'ampia platea di diretti beneficiari, nonostante il fatto che molte teorie del decentramento sostengano che sia proprio a livello locale che il principio commutativo debba trovare la sua principale realizzazione.

Sotto questo profilo, sarebbe dunque da valutare la reintroduzione di una forma di tassazione immobiliare reale sull'abitazione principale (commisurata al valore o al reddito), evitando al contempo di avventurarsi su forme più complesse di tassazione progressiva e personale del patrimonio – o persino su forme di prelievo commisurate al patrimonio e dipendenti dal reddito – per i noti effetti negativi che tali soluzioni potrebbero produrre.⁴² Non trascurabile, per quanto in precedenza sostenuto, è anche il positivo effetto che la tassazione immobiliare potrebbe esercitare nel rafforzamento di un sistema di separazione delle fonti tra governo centrale e locale, limitando le interferenze che derivano dalle

⁴¹ Il reddito catastale della prima casa, come noto, viene dedotto dal reddito complessivo Irpef; mentre il valore catastale della stessa va esente sia dall'IMU sia dalla TASI, anche nella versione unificata prevista dai commi da 738 a 783 dell'art 1 della legge di bilancio 2020. Come anche sostenuto da Ceriani (2019), si tratta di un'anomalia assoluta nel confronto internazionale.

⁴² Al riguardo, di recente, si vedano i commenti in Ceriani (2019) e Liberati (2019). Tra i principali problemi, il possibile frazionamento del patrimonio tra i membri di una stessa famiglia come forma di elusione della progressività, oppure il ricorso a società con sede estera o a società che svolgono il ruolo di schermi soggettivi, come ad esempio i trust. Si noti che poiché la distribuzione del patrimonio è spesso più concentrata di quella del reddito, imposte proporzionali reali commisurate al patrimonio risultano già di per sé progressive sul reddito.

ricadute – a livello locale – di decisioni centrali su specifici tributi.⁴³ Al riguardo, solleva in effetti perplessità la pratica, a livello comunale, di evitare l'applicazione di semplici forme di tassazione immobiliare e di consentire, invece, il potere di applicare addizionali su un'imposta complessa come l'Irpef.

Si tratta di perplessità che si amplificano qualora si consideri il livello regionale; a questo riguardo, valgono due ulteriori elementi di riflessione. In primo luogo, la dimensione del gettito dell'addizionale regionale Irpef è più che doppia rispetto a quella comunale (circa 12 miliardi di euro). In secondo luogo, l'addizionale regionale Irpef è spesso applicata dalle regioni con una modulazione progressiva, a condizione che questa rispetti la struttura degli scaglioni definita a livello centrale. Vale la pena osservare che di questa facoltà si giovano quasi tutte le regioni a statuto ordinario con l'eccezione di Abruzzo, Calabria e Campania. Il punto rilevante – ai fini della coerenza del sistema di finanziamento regionale – non è tuttavia la diversità di livello delle aliquote – nella misura in cui ad essa corrisponda un diverso livello di fornitura dei servizi pubblici – ma la sensazione che la politica tributaria regionale sia condizionata dal perseguire obiettivi redistributivi aggiuntivi, con la conseguenza che il prelievo Irpef complessivo appare – in alcuni casi – significativamente differenziato in base al luogo di residenza e anche non chiaramente percepibile.⁴⁴

Di tale aspetto è opportuno tener conto qualora si consideri che l'addizionale regionale Irpef – per un importo corrispondente all'applicazione dell'aliquota base nazionale – costituisce una delle fonti di

⁴³ A titolo di esempio valga l'esenzione dal versamento dell'addizionale comunale da parte delle partite Iva con volume d'affari non superiore a 65 mila euro che godono di una tassazione sostitutiva dell'Irpef pari al 15 per cento. Una disposizione, questa, che accompagna generalmente tutte le forme di tassazione sostitutiva dell'Irpef, sia nei confronti dei Comuni sia nei confronti delle Regioni. Nell'ottica di finanziamento dei servizi comunali – e nella logica del principio del beneficio – esenzioni dal tributo di tale tipo costituiscono un'interruzione del necessario rapporto commutativo che deve intercorrere tra prelievi e spesa comunale. Nella stessa logica va inquadrata anche la discutibile previsione che l'addizionale comunale debba essere versata solo a condizione che sia positivo il debito d'imposta Irpef a livello nazionale, perché ciò trascura che la giustificazione del tributo ha un fondamento teorico diverso a livello centrale e locale, che non si presta ad essere gestita adeguatamente con un sistema di riparto delle fonti. Un caso tipico, questo, di come la differenza di obiettivi tra governo centrale e locale possa condurre a rilevanti distorsioni sul piano dell'applicabilità di tributi condivisi.

⁴⁴ Si veda Corte dei Conti (2020). Sul punto, affermava Steve (1947) in tempi meno sospetti, è “da deplorare la tendenza a impiegare largamente da parte della finanza locale l'imposta personale sul reddito che è strumento che per la sua natura ... può essere applicato con qualche speranza di successo soltanto dalla finanza dello Stato”. Una lezione che, alla luce degli attuali difetti dell'Irpef, sarebbe opportuno seguire.

copertura del fabbisogno sanitario regionale; e che le modalità di applicazione delle addizionali dovrà essere necessariamente coordinato con il metodo di progressività prescelto per l'applicazione dell'Irpef centrale. Ad esempio, le ipotesi di revisione dell'Irpef centrale fondate su meccanismi di progressività continua diverrebbero sostanzialmente incompatibili con l'attuale assetto delle addizionali regionali; allo stesso tempo, sarebbe piuttosto complesso ipotizzare strutture regionali di progressività continua ulteriori rispetto a quella centrale. Un problema che, se non si vuole procedere all'abolizione delle addizionali, andrebbe risolto – sulla scia della *solidarity surcharge* applicata in Germania dove vige un sistema di progressività continua mista – ipotizzando un'applicazione delle addizionali all'imposta da versare al governo centrale, anziché alla base imponibile.

Un'ulteriore problematica del sistema di finanziamento regionale è poi costituita dalla ormai difficile coesistenza, in capo alle società, tra l'Irap regionale e l'Ires centrale. Ci si muove in un contesto in cui l'Irap è stata progressivamente svuotata di un significativo elemento del valore aggiunto (se calcolato per addizione), costituito dalle retribuzioni del lavoro a tempo indeterminato. Tanto da configurare l'Irap, ormai, come somma di un prelievo sui profitti (al netto della parte di Irap detraibile), di una forma di *payroll tax* su una quota minoritaria dei redditi da lavoro (quelli a tempo determinato), e di un prelievo sugli oneri finanziari che – in periodi di bassi tassi di interesse – incide in maniera marginale sul prelievo complessivo. Si tratta, in sostanza, di un'imposta sui profitti con indeducibilità degli interessi passivi; un assetto di cui andrebbe chiarito il ruolo, sia per il tendenziale avvicinamento della base imponibile Ires a quella Irap – con ovvii problemi di coordinamento – sia in ragione dell'applicabilità dell'Irap ai lavoratori autonomi.⁴⁵ Va aggiunto poi il fatto che anche l'Irap ad aliquota base costituisce una fonte di copertura del fabbisogno sanitario regionale, a prescindere dall'effettiva modalità di applicazione regionale. Qualsiasi riduzione della sua base imponibile, quindi, finisce per incidere sul finanziamento del servizio sanitario, creando la necessità di ricorrere a fonti alternative, una commistione tra obiettivi centrali e regionali che compromette la trasparenza del prelievo e della sua destinazione. Segnale di questa tendenza, negli anni, è stato l'innalzamento della compartecipazione Iva a fini di copertura del fabbisogno sanitario regionale fino al 67,07 per cento (contro l'iniziale 38,55 per cento del 2001), a fronte del progressivo svuotamento della base imponibile Irap.⁴⁶ Anche eventuali

⁴⁵ Per una proposta articolata in materia di imposta sulle società, nell'ambito di un sistema duale, si veda Astrid (2020).

⁴⁶ Si veda Corte dei Conti (2020; 155).

proposte di abolizione dell'Irap, dunque, dovranno tener conto della necessità di ulteriori o diverse coperture del fabbisogno sanitario regionale.⁴⁷

4. Conclusioni

Una razionale riforma del sistema tributario, a circa 50 anni dalla sua introduzione, non dovrebbe prescindere dal ruolo che il sistema stesso dovrà ricoprire in termini di finanziamento della spesa pubblica. Al riguardo, anche in ragione delle notevoli trasformazioni economiche e sociali intervenute in questo periodo e dei profondi cambiamenti nella struttura del lavoro e della produzione, sarebbe opportuno immaginare una struttura del sistema tributario che sia coerente e compatibile con il contenuto, lo sviluppo e il grado di estensione che si vuole assegnare ai sistemi di welfare e alla spesa pubblica in generale nel prossimo futuro. La necessità di collegamento tra prelievo e spesa è stata ampiamente sostenuta in questo contributo, con argomentazioni antiche e attuali, e si è discussa la prospettiva dinamica di sostenibilità di un prelievo progressivo anche in relazione alle modalità di accesso ai principali beni e servizi pubblici.

Al riguardo, si ritiene che revisioni prioritarie del sistema tributario debbano riguardare la struttura dell'imposta personale, principalmente per ciò che concerne il legame tra ampiezza della base imponibile e grado di progressività, il rapporto tra imposta personale e imposta sul valore aggiunto, e l'assetto del sistema di finanziamento degli enti territoriali. In prospettiva generale, un passaggio dall'Irpef all'Iva avrebbe l'effetto di spostare una parte del prelievo dai redditi – accertabili con sempre maggiore grado di difficoltà – ai consumi. A questi ultimi potrebbero essere collegate altre forme importanti di prelievo, di cui nel testo non si è trattato, come le tradizionali accise sui prodotti inquinanti o le imposte sui consumi connessi agli acquisti on-line, all'uso dei *social network*, ai servizi digitali di musica o video, e a tutte le altre forme di transazioni per le quali non è necessaria – e quindi non rintracciabile – la localizzazione fisica del fornitore. Si tratta di soluzioni probabilmente non ottimali, ma forse più efficaci e realistiche rispetto alla possibilità di tassare compiutamente qualche forma di consolidato mondiale delle imprese multinazionali che forniscono tali servizi. Infine, si suggerisce di passare a sistemi di

⁴⁷ Nel caso dell'Irap, si ricorda che una delle ragioni per l'assegnazione di questo tributo al finanziamento della sanità, in omaggio al principio del beneficio come criterio di ripartizione dei tributi, fu la presunta correlazione tra le attività organizzate in forma di impresa e il ricorso ai pubblici servizi.

finanziamento degli enti territoriali che accentuino l'orientamento verso un regime di separazione delle fonti tributarie, per evitare sia che il ricorso ad addizionali Irpef trasporti a livello locale quelle stesse lacune che ne minano il funzionamento a livello centrale, sia che il governo centrale svuoti di contenuto prelievi nominalmente territoriali, come accaduto negli anni passati con l'Irap, soprattutto quando tali tributi siano associati al finanziamento di servizi pubblici di rilevanza nazionale. Si tratta di passaggi di revisione la cui efficacia – come ogni tentativo di riforma del passato – rimane subordinata al contrasto all'evasione fiscale, che dai tempi dell'unificazione italiana costituisce probabilmente la più profonda violazione del criterio di equità orizzontale, indipendentemente dalle effettive strutture che i tributi hanno assunto nel loro percorso di evoluzione.

Bibliografia

- Astrid (2020). Per una riforma fiscale sostenibile. *Astrid Rassegna* n. 8.
- Berliri, L.V. (1945). *La giusta imposta*. Milano, Giuffrè.
- Bises, B. (2020). Un sistema tributario più equo ed efficiente in risposta alla crisi economica da Covid-19. in G. Palmieri G. (a cura di), *Oltre la pandemia – Società, salute, economia e regole nell'era post Covid-19* (pp. 1383-1393). Napoli, Editoriale Scientifica, Volume II.
- Bises, B. & Scialà, A. (2014). L'erosione della base imponibile dell'Irpef: questioni di equità. in B. Bises (a cura di), *Il progetto di riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo* (pp. 207-237). Bologna, Il Mulino.
- Brys, B. & Heady, C. (2006). *Fundamental reform of personal income tax in OECD countries: trends and recent experiences*. Parigi, OECD Policy Brief.
- Buchanan, J.M. (1968). *The Demand and Supply of Public Goods*. Chicago, Rand McNally & Company.
- Ceriani, V. (2019). Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell'autore. *Politica Economica*, 3, 395-402, Commenti.
- Cohen-Stuart, A.J. (1920). *Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito*. traduzione dall'olandese di Achille Loria, ristampato in Biblioteca dell'Economista, V serie, Vol. XV.
- Conigliani, C. (1903). *Saggi di economia politica e di scienza delle finanze*, Torino, Bocca.
- Corte dei Conti (2018). *Rapporto 2018 sul coordinamento della finanza pubblica*. Sezioni Riunite in sede di controllo, Roma.
- Corte dei Conti (2020). *Rapporto 2020 sul coordinamento della finanza pubblica*. Sezioni Riunite in sede di controllo, Roma.
- Cosciani, C. (1948). *I problemi fondamentali della riforma tributaria – Relazione alla Commissione per la Riforma Tributaria*. Roma.
- Cosciani, C. (1950). *La riforma tributaria – Analisi critica del sistema tributario italiano*. Firenze, La Nuova Italia.
- Cosciani, C. (1961). *Istituzioni di Scienza delle Finanze*. Torino, UTET.

- CSRT – Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria (1963). *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*. Milano, Giuffrè.
- D'Albergo, E. (1952). *Economia della Finanza Pubblica*. Bologna, STEB.
- De Viti de Marco, A. (1934). *Principii di economia finanziaria*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1939). *Il sistema tributario italiano*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1940). *Principii di scienza della finanza*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1940). *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Torino, Einaudi.
- Einaudi, L. (1945). Prefazione, in Berliri, L.V. (1945).
- Fasiani, M. (1951). *Principii di scienza delle finanze*. Torino, Giappichelli.
- Feldstein, M. S. (1972). Distributional equity and the optimal structure of public prices. *American Economic Review*, 62(1/2), 32-36.
- Flora, F. (1917). *Manuale di Scienza delle Finanze*. Livorno, R. Giusti.
- Forte, F. (1952). Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 301-333.
- Forte, F. (2016). *Il patto fiscale sociale di Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*. Mimeo.
- Fuà, G. & Rosini, E. (1984). *Troppe tasse sui redditi*. Bari, Laterza.
- Gastaldi, F. & Liberati, P. (2009). Tax credits for dependent children and child benefits: what do we learn from the Italian experience? *Journal of Economic Policy Reform*, 12(3), 219-234. Doi: 10.1080/17487870903105569.
- Gastaldi, F., Liberati P., Pisano E. & Tedeschi S. (2017). Regressivity-Reducing VAT Reforms. *International Journal of Microsimulation*, 10(1), 39-72.
- Gastaldi, F. & Liberati P. (2018). Il destino della progressività dell'imposta personale sul reddito. In *I nodi della finanza pubblica – Teoria e politica* (pp. 73-83), Atti del Convegno in onore di Antonio Pedone. Milano, F. Angeli.
- Gastaldi, F. & Salvemini, G. (2007). Una proposta per ridisegnare la curva delle aliquote marginali dell'imposte personale sul reddito. *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 66 (1), 2-23.
- Griziotti, B. (1929). *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*. Padova, Cedam.
- Griziotti, B. (1962). *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè.
- Johansen, L. (1963). Some Notes on the Lindahl Theory of Determination of Public Expenditures. *International Economic Review*, 4 (3), 346-358.
- Liberati, P. (2001). The distributional effects of indirect tax changes in Italy. *International Tax and Public Finance*, 8(1), 27-51. Doi: 10.1023/A:1008789432330.
- Liberati, P. (2018). Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, LXXVII, 1, 30-60.
- Liberati, P. (2019). Promemoria per una riforma fiscale: discussione e replica dell'autore. *Politica Economica*, 3, 403-408, Commenti.
- Liberati, P. (2020). Alcune riflessioni sul sistema tributario italiano. *Economia Italiana*, 1, 193-219.
- Liberati, P. & Paradiso, M. (2018). Teoria positiva del beneficio e finanza locale responsabil. In S. Gorini, E. Longobardi E. & G. Vitaletti (a cura di), *Economia, Politica e Cultura nell'Italia del XX secolo – Attualità del pensiero critico di Sergio Steve*. Milano, F. Angeli.
- Longobardi, E., Pollastri, C. & Zanardi A. (2020), Per una riforma dell'Irpef: la progressività continua dell'aliquota media. *Politica Economica*, 1, 141-158.
- Manestra, S. (2010). Per una storia della tax compliance in Italia. *Questioni di Economia e Finanza*, Occasional Papers, 81, Roma, Banca d'Italia.

- Manzoni, I. (1965), *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino.
- Mazzola, U. (1895). *L'imposta progressiva in economia pura e sociale*. Pavia.
- Musgrave, R.A. (1996). Progressive Taxation, Equity, and Tax Design. In J. Slemrod (Ed.), *Tax Progressivity and Income Inequality* (pp. 341-356). Cambridge, Cambridge University Press.
- Nitti, F. (1912). *Principi di scienza delle finanze*. Napoli, L. Pierro.
- Pedone, A. (1973). Limiti dell'azione redistributiva affidata a correttivi di natura tributaria. In B. De Finetti (a cura di), *Requisiti per un sistema economico accettabile in relazione alle esigenze della collettività* (pp. 133-148). Milano, F. Angeli.
- Pedone, A. (1979). *Evasori e tartassati*. Bologna, Il Mulino.
- Pedone, A. (2016). Origini, disegno, attuazione e limiti del progetto di riforma Cosciani. In B. Bises (a cura di), *Il progetto di riforma della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo* (pp. 47-74). Bologna, Il Mulino.
- Pedone, A. (2018). *Ascesa, declino e destino della progressività tributaria – Lectio brevis*. Accademia Nazionale dei Lincei, Roma.
- Puviani, A. (1903). *Teoria dell'illusione finanziaria*. Napoli, R. Sandron.
- Sax, E. (1920). *Principi teoretici di economia di Stato*. Ristampato in Biblioteca dell'Economista, V serie, Vol. XV.
- Seligman, E.R.A. (1915). *Essays in Taxation*. London, MacMillan.
- Stevanato, D. (2014). *La giustificazione sociale dell'imposta*. Bologna, Il Mulino.
- Steve, S. (1941). A proposito della teoria finanziaria di Maffeo Pantaleoni. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, giugno, 129-132.
- Steve, S. (1947). *Il sistema tributario e le sue prospettive*. Milano, Rizzoli.
- Steve, S. (1967). Politica tributaria e politica della spesa pubblica. *Tributi*, 23, 3-19.
- Steve, S. (1974). Luigi Einaudi e il concetto di reddito imponibile. *Annali della Fondazione Luigi Einaudi*, VIII, 101-111.
- UPB (2020). *Audizione del Presidente dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio sul DDL n. 1698 di conversione del DL 5 febbraio 2020, n.3 recante "Misure urgenti per la riduzione della pressione fiscale sul lavoro dipendente"*. Ufficio di Presidenza della Commissione 6ª del Senato della Repubblica (Finanze e Tesoro).
- Vanoni, E. (1950). *La perequazione tributaria*. Discorso pronunciato al Senato della Repubblica nella seduta del 27 luglio 1950, Tipografia del Senato, Roma.
- Visco, V. (2019). Promemoria per una riforma fiscale. *Politica Economica*, 1, 131-154.