

ANNO LXXXIX - 2022 NUOVA SERIE A - N. 73,1-2-3-4

STVDI VRBINATI

DI SCIENZE GIURIDICHE, POLITICHE ED ECONOMICHE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI URBINO

STVDI VRBINATI

Rivista trimestrale di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche

INDICE-SOMMARIO del fascicolo 1-2-3-4

INTRODUZIONE	5
IN RICORDO DI ROBERTA RINALDI	7
TOMMASO ARRIGO, <i>Il contratto di rete per le PMI</i>	9
ERNESTO-MARCO BAGAROTTO, <i>La famiglia e la riforma dell'IRPEF</i>	27
FRANCESCA MARIA CESARONI, <i>Le imprese familiari e la sfida del COVID</i>	45
GIANGIACOMO D'ANGELO, <i>I redditi da attività agricole connesse: per una lettura del requisito della prevalenza in termini anche qualitativi</i>	63
LORENZO DEL FEDERICO, <i>La riforma dell'Irpef tra crisi del sistema ed abbandono dei modelli teorici: note a margine dei lavori parlamentari della XVIII legislatura</i>	91
PAOLO LIBERATI, <i>Problemi di equità orizzontale e verticale nell'imposta personale sul reddito</i>	119
GIUSEPPE MARINI, LIVIA SALVINI, <i>Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale</i>	135
ANDREA MONDINI, <i>Spunti critici sulla tassazione dei redditi di lavoro nel progetto di riforma tributaria della XVIII Legislatura</i>	167
PAOLO POLIDORI, DESIREE TEOBALDELLI, <i>Effetti redistributivi e possibili scenari futuri della riforma dell'Irpef e dell'assegno unico universale</i>	197
ELISABETTA RIGHINI, <i>Le PMI e la crisi sanitaria del 2020: profili finanziari</i>	217
FILIPPO RICCI, <i>Il trust quale strumento di passaggio generazionale: problematiche fiscali</i>	259
FRANCESCA STRADINI, <i>La fiscalità del passaggio generazionale delle PMI: problematiche e prospettive</i>	275
PAOLO PASCUCCI, <i>L'organizzazione del lavoro delle piccole e medie imprese dopo la pandemia</i>	287

Direttore scientifico: Marco Cangiotti

Direttore responsabile: Anna Tonelli

Comitato direttivo: Ulrico Agnati, Paolo Polidori, Cesare Silla

Comitato scientifico: Andrea Aguti, Gian Italo Bischi, Alessandro Bondi, Licia Califano, Piera Campanella, Antonio Cantaro, Luigino Ceccarini, Francesca Maria Cesaroni, Massimo Ciambotti, Laura Di Bona, Ilvo Diamanti, Andrea Giussani, Matteo Gnes, Rossella Laurendi, Andrea Lovato, Fabio Musso, Paolo Pascucci, Igor Pellicciari, Tonino Pencarelli, Elisabetta Righini, Giuseppe Travaglini, Elena Viganò

Redazione: Monica De Simone (coordinamento), Maria Luisa Biccari, Edoardo Alberto Rossi

Direzione e redazione: Dipartimento di Economia, Società, Politica (DESP), via Saffi 42, Urbino - Dipartimento di Giurisprudenza (DIGIUR), via Matteotti 1, Urbino

Autorizzazione presso il Tribunale di Urbino del 22 Settembre 1950 n. 24

La pubblicazione della rivista ha avuto inizio dal 1927

Stampa: Maggioli Spa - Santarcangelo di Romagna (RN)

ANNO LXXXIX - 2022

NUOVA SERIE A - N. 73,1-2-3-4

STVDI VRBINATI

DI SCIENZE GIURIDICHE, POLITICHE ED ECONOMICHE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI URBINO

PAOLO LIBERATI

*Problemi di equità orizzontale e verticale
nell'imposta personale sul reddito*

ABSTRACT

- ✓ Questo lavoro discute le implicazioni in termini di equità orizzontale e verticale che discendono dall'attuale applicazione dell'Irpef e dagli orientamenti definiti nel recente disegno di legge delega per la revisione del sistema tributario. Si sostiene che la scelta per un sistema duale possa compromettere il rispetto del criterio generale di equità orizzontale nella tassazione dei redditi, e rendere sostanzialmente irrilevante il dibattito intorno al grado di progressività del tributo come realizzazione dell'obiettivo di equità verticale, con implicazioni di lungo periodo sulla sostenibilità di una struttura progressiva.
- ✓ *This paper deals with the implications of the current structure of the personal income tax on both horizontal and vertical equity, as well as with the consequences that will be caused by the adoption of a full dual income tax system, as recently stated in the governmental project of revision of the whole tax system. The main thesis is that by choosing a dual income tax, a general concept of horizontal equity in the field of income taxation may be severely compromised; furthermore, the debate surrounding the appropriate degree of progressivity as a representation of the vertical equity would become irrelevant. Rather, in a dynamic perspective, there is the risk of failing in both the comprehensiveness and the progressivity of income taxation.*

PAROLE CHIAVE

Imposta personale sul reddito, equità orizzontale e verticale, progressività, tassazione duale.

KEY WORDS

Personal income tax, horizontal and vertical equity, progressivity, dual taxation.

PAOLO LIBERATI

*PROBLEMI DI EQUITÀ ORIZZONTALE E VERTICALE
NELL'IMPOSTA PERSONALE SUL REDDITO*

1. Gli elementi critici dell'imposta personale sul reddito

L'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) è parte del sistema tributario delineato negli anni Sessanta dalla Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria, ed entrato poi in vigore nella prima metà degli anni Settanta. Il principio ispiratore di tale imposta fu quello della onnicomprensività, il cui fondamento era da rinvenirsi nelle elaborazioni teoriche che si susseguirono tra la fine dell'Ottocento e la fine degli anni Trenta dello scorso secolo¹. Tale principio costituiva, per i riformatori, un obiettivo di particolare importanza, poiché il sistema tributario previgente aveva assunto caratteristiche sostanzialmente opposte, con prevalenza di imposte reali e proporzionali differenziate per categoria di reddito, e con aliquote che, almeno secondo alcuni, erano malamente graduate². Difetti di funzionamento che erano solo parzialmente mitigati dall'applicazione di un'imposta complementare progressiva sul totale dei redditi del contribuente³.

La realizzazione della riforma si presentò però diversa dal progetto. Dall'Irpef furono esclusi da subito gli interessi sui titoli di Stato e su altre attività finanziarie; per i dividendi, la scelta iniziale fu quella di introdurli nella

¹ R.M. HAIG (a cura di), *The Federal Income Tax*, Columbia University Press, New York 1921; H.C. SIMONS, *Personal Income Taxation: the Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, The University of Chicago Press, Chicago 1938. Il lavoro di Schanz del 1896 è in tedesco e non è stato tradotto in inglese: G. SCHANZ, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, Finanz-Archiv 13 (1896) 1-87.

² F. FORTE, *La strategia delle riforme*, Etas Kompass, Milano 1968, 218.

³ I passaggi dalla Commissione alla riforma per i vari elementi del sistema tributario sono descritti in B. BISES (a cura di), *Il progetto della riforma tributaria della Commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, Il Mulino, Bologna 2014.

base imponibile dell'Irpef e di lasciar operare un sistema classico di doppia imposizione, successivamente emendato dall'uso opzionale e discontinuo di cedolari secche⁴. In ogni caso, l'introduzione di regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo avrebbe dovuto regolarsi in base al criterio di limitare le deroghe sia al principio di generalità sia alla progressività dell'imposta personale⁵. Un criterio che nel tempo è stato ampiamente disatteso, con conseguenze anche sull'attuale struttura di prelievo. Ma fu proprio il dover rinunciare alla comprensività dell'imposta il fattore che alimentò le maggiori preoccupazioni; una rinuncia i cui effetti Cosciani aveva già segnalato nel 1950, quando affermava che forme estese di progressività avrebbero dovuto essere concepite solo nella misura in cui l'imposta personale avesse incluso l'intero reddito del contribuente⁶.

Lungi dal recuperare la limitatezza della base imponibile e sollecitare l'apertura di una riflessione intorno all'appropriato grado di progressività formale, il trascorrere degli anni ha sortito l'effetto opposto. Il carattere generale dell'imposta, e con esso la sua progressività sostanziale, si è indebolito a causa dell'ampio ricorso ad esenzioni, agevolazioni, regimi forfettari e sostitutivi, tali da generare differenze non solo rispetto alla natura del reddito, ma anche tra redditi della stessa natura percepiti in settori di attività diversi. Si tratta di un percorso di indebolimento che non ha conosciuto sosta e che si è manifestato con una certa persistenza in tutte le occasioni di revisione del tributo, nonostante l'elenco dei problemi e delle criticità si sia mantenuto nel tempo pressoché invariato⁷.

⁴ Per una dettagliata ricostruzione storica della normativa sui redditi da capitale, si veda R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi da capitale*, F. Angeli, Milano 1989, 10-105.

⁵ È quanto emerse dalla Relazione della Commissione Finanze e Tesoro della Camera all'art. 9, I comma, della legge 825/71 di delega al Governo per la riforma tributaria.

⁶ C. COSCIANI, *La riforma tributaria – Analisi critica del sistema tributario italiano*, La Nuova Italia, Firenze 1950.

⁷ Ad esempio, nel 2008, si legge nel *Libro Bianco sull'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, curato dalla Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze 'Ezio Vanoni' e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che la base imponibile dell'Irpef ha subito un processo di erosione progressiva della sua base imponibile, con l'effetto di circoscriverla essenzialmente ai redditi da lavoro dipendente e pensione. Si veda AA.VV., *Libro Bianco – L'imposta sui redditi delle persone fisiche e il sostegno alle famiglie*, Tributi, Supplemento 1 (2008) 141. Ma già dopo pochi anni dalla sua introduzione, si segnalava che la pressione fiscale tendeva ad aggravare il lavoro dipendente. Si vedano G. FUÀ, E. ROSINI, *Troppe tasse sui redditi*, Laterza, Bari 1984, 84; A. PEDONE, *Ascesa, declino e destino della progressività tributaria – Lectio brevis*, Accademia Nazionale dei Lincei, Roma 2018.

Si è così consolidato non solo il principio che fosse realizzabile e lecito l'obiettivo di ottenere trattamenti tributari differenziati per specifiche categorie di reddito, minando il criterio di equità orizzontale; ma anche quello che fosse possibile alterare il rapporto relativo del prelievo tra membri di una stessa collettività in base alla natura del reddito, compromettendo per questa via anche il fondamento dell'equità verticale. Se la progressività del prelievo è infatti intesa come "prezzo" differenziale – e crescente al crescere del reddito – dovuto da ciascun contribuente per il finanziamento di beni e servizi pubblici, la sua limitazione a specifiche fattispecie reddituali ne tradisce la ragion d'essere⁸. Come anche sostenuto di recente, la combinazione di imposte proporzionali su specifiche categorie di reddito, incluse alcune tipologie di lavoro autonomo, e di aliquote progressive elevate sui redditi da lavoro dipendente, già a livelli medio-bassi, appare il risultato di caotiche stratificazioni, tali che l'Irpef si presenta come un'imposta densa di eccezioni alla regola e con un'insana tendenza alla specialità⁹.

Questa caotica distribuzione del carico tributario è poi aggravata dall'ampia evasione che si concentra in specifici settori economici, e che risulta trasversale a diverse tipologie di prelievo. Anche in questo caso non si tratta di un tema nuovo; già Vanoni, nel 1950, affermava che quando vi sono categorie di contribuenti i cui redditi vengono accertati in misura molto vicina al vero e altre categorie i cui redditi vengono valutati con criteri diversi, una delle conseguenze più evidenti è la pressione per ottenere dal legislatore esenzioni che aggravano la discontinuità e l'irrazionalità del sistema tributario, situazioni che lungi dall'attenuare le ingiustizie, sono molto spesso la ragione di un peggioramento sostanziale nella distribuzione del carico tributario¹⁰.

L'esito è quello di un'imposta personale di natura speciale, concentrata

⁸ Al riguardo, sia consentito il rinvio a: P. LIBERATI, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* LXXVII 1 (2018) 30-60; P. LIBERATI, *Alcune riflessioni sul sistema tributario italiano*, *Economia Italiana* 1 (2020) 193-219; P. LIBERATI, *Note per una revisione del sistema tributario*, *Argomenti* 17 (2021) 13-47. Per l'interpretazione della progressività in termini di prezzo differenziato, si veda A. DE VITI DE MARCO, *Principii di economia finanziaria*, Einaudi, Torino 1934.

⁹ D. STEVANATO, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax*, Il Mulino, Bologna 2016, 8.

¹⁰ E. VANONI, *La perequazione tributaria*, discorso pronunciato al Senato della Repubblica nella seduta del 27 luglio 1950, Tipografia del Senato, Roma 1950, p. 8. Sul tema anche C. COSCIANI, *I problemi fondamentali della riforma tributaria – Relazione alla Commissione per la Riforma Tributaria*, Roma 1948; A. PEDONE, *Evasori e tartassati*, Il Mulino Universale Paperbacks, Bologna 1979.

su specifiche tipologie di reddito, a cui si associa un'asimmetrica distribuzione dei contribuenti con appena il 4,5 per cento di essi a dichiarare redditi complessivi superiori a 55 mila euro, e a cui si affianca una regressione dall'onnicomprensività verso sistemi di tipo reale e cedolare per i redditi non da lavoro. Nel tentativo di porre rimedio a tali criticità, il recente disegno di legge delega di revisione del sistema tributario¹¹ prevede l'attuazione di un sistema compiutamente duale, istituzionalizzando per questa via la pratica pluriennale di erosione del perimetro della progressività¹². Per certi versi, come si illustrerà in seguito, il sistema torna all'origine: il tentativo di abbandonare la cedolarizzazione del prelievo di stampo ottocentesco che fu compiuto negli anni Settanta in favore di un moderno sistema onnicomprensivo, seppure per ragioni diverse, appare definitivamente infranto con il ritorno ad imposizioni cedolari in base alla natura del reddito percepito.

2. Il paradigma economico in materia di imposte sui redditi

Per comprendere appieno le criticità dell'Irpef, è opportuno ripercorrere per sommi capi il paradigma economico che ha condotto all'attuale sistema, che potremmo definire di generalità frammentata. L'assetto di un'imposta personale sui redditi dovrebbe contemperare almeno quattro obiettivi, tra loro non del tutto compatibili, che compongono un quadrilemma¹³. In primo luogo, va definito un obiettivo di progressività (*P*), che dovrà tenere conto sia dell'esigenza di differenziare il contributo richiesto a soggetti diversi per la copertura del costo di beni e servizi pubblici, sia dell'opportunità di correggere la disuguaglianza nella distribuzione del reddito. Poiché le strutture possibili di progressività formale sono infinite, la scelta in merito non può prescindere dalle caratteristiche economiche, sociali e politiche di una data comunità e dai meccanismi che determinano i processi di decisione collettiva¹⁴. Così, ciò che si osserva, nel tempo e tra paesi, non è

¹¹ Ci si riferisce al disegno di legge per la delega al Governo per la riforma fiscale, AC 3343.

¹² Gli ultimi sviluppi in materia di legge delega fanno emergere alcuni ostacoli anche in relazione alla compiutezza del sistema duale.

¹³ Il riferimento è a S. GANGHOF, *Global Markets, National Tax Systems, and Domestic Politics: Rebalancing Efficiency and Equity in Open States' Income Taxation*, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, MPIfG Discussion Paper 01/9 2001.

¹⁴ Si veda, per tutti, De Viti De Marco, *op. cit.*, 144, dove si afferma che «la possibilità di pagare prezzi diversi, per le stesse unità di beni pubblici, è la prima condizione dell'im-

l'applicazione di una prestabilita e uniforme struttura della progressività, ma formulazioni diverse.

Un secondo obiettivo è quello della onnicomprensività (*C*), che ha costituito il criterio ispiratore della riforma degli anni Settanta. In generale, si ritiene che un'imposta personale, se progressiva, funzioni tanto meglio quanto più la sua base imponibile includa ogni tipologia di reddito. Ne segue che la ragione del prelievo non sia da ricercarsi nella natura del reddito (al netto dei principi di discriminazione qualitativa interni allo schema onnicomprensivo), ma nella posizione reddituale complessiva del contribuente, ciò che rende pienamente operante e coerente il carattere di personalità dell'imposta.

Un terzo obiettivo è quello di simmetria (*S*), cioè la necessità che l'imposta non discrimini tra diversi redditi da capitale; potendosi invece ammettere differenze con il trattamento fiscale dei redditi da lavoro. La logica risiede nell'opportunità di non distorcere fiscalmente le scelte di allocazione del capitale sulla base del trattamento fiscale, ma lasciare che esse siano guidate dal differenziale dei rendimenti lordi da imposta.

Infine, un quarto obiettivo è rappresentato dalla competitività (*E*); in questo caso si valuta l'opportunità che i redditi da capitale all'interno di un paese siano tassati a livelli analoghi a quelli applicati da altri paesi potenzialmente in concorrenza per il posizionamento delle basi imponibili. Tale obiettivo si rivolge principalmente al trattamento fiscale dei redditi derivanti dal capitale finanziario, per i quali è ragionevole assumere un certo grado di mobilità.

I quattro obiettivi, singolarmente accettabili, non possono essere contemporaneamente raggiunti. Ciò si deve principalmente all'accresciuto ruolo dell'integrazione economica e della mobilità dei capitali; entrambe spingono verso una minore tassazione delle basi imponibili mobili (come appunto il capitale finanziario), da compensare – per esigenze di gettito – con aliquote più elevate sulle basi imponibili meno mobili (come il lavoro, almeno quello non specializzato)¹⁵.

Per cogliere l'importanza di questo fattore, si consideri il caso polare di

posta progressiva». Anche se poi, sostiene l'Autore, la scelta della forma specifica della progressività rimane un fatto politico.

¹⁵ Il modello di riferimento, di stampo efficientistico, è quello della *Dual Income Tax*. Al riguardo, si veda P.B. SØRENSEN, *Dual Income Taxes: A Nordic Tax System*, in I. CLASU, N. GEMMELL, M. HARDING, D. WHITE (a cura di), *Tax Reform in Open Economies*, Edward Elgar, Cheltenham 2010, cap. 5. Il principio efficientistico che sia meno distorsivo tassare be-

economia chiusa. In questa ipotesi – nella quale l’obiettivo di competitività per definizione non rileva – gli obiettivi P , C , S potrebbero essere soddisfatti contemporaneamente. Si potrebbe dunque avere un elevato grado di progressività con un’imposta onnicomprensiva che, per definizione, soddisfa il requisito di simmetria nella tassazione dei redditi da capitale, dato che un’unica scala di aliquote sarebbe applicabile a tutti i redditi.

Tale assetto, tuttavia, muta in economia aperta, in presenza di un’estesa liberalizzazione dei movimenti di capitale. In tale contesto, è necessario operare una scelta tra i diversi obiettivi, che dipenderà da quale tra essi si voglia o si debba privilegiare, anche in ragione di vincoli esterni. È fuor di dubbio, in ogni caso, che il favore accordato ad uno o più di essi implicherà, in una certa misura, il sacrificio di uno o più degli altri obiettivi; un bilanciamento che sostanzia l’esistenza del quadrilemma¹⁶.

Al riguardo, si consideri inizialmente il modo in cui un modello onnicomprensivo si possa confrontare con i diversi obiettivi. In questo caso, poiché si richiede che tutti i redditi siano tassati allo stesso modo, il raggiungimento dell’obiettivo E appare generalmente precluso; in economia aperta, a meno di una generale adozione di strutture onnicomprensive, è naturale attendersi che le aliquote sui redditi da capitale applicate in paesi diversi siano differenziate verso il basso, nel tentativo di attivare meccanismi di concorrenza fiscale. L’applicazione di un modello onnicomprensivo in economia aperta non è dunque senza costi; dato che il capitale finanziario può muoversi, almeno una parte di esso si sottrarrà all’imposizione progressiva nazionale, per cogliere le opportunità di regimi fiscali più favorevoli. Ne consegue come, in economia aperta, onnicomprensività con elevata progressività formale e competitività siano di fatto obiettivi incompatibili.

L’unico modo per rendere compatibili i due obiettivi C ed E è quello di prevedere che l’onniciomprensività sia realizzata con un grado di progressività formale più moderato, in modo che la differenza tra l’aliquota marginale massima della struttura progressiva non si discosti troppo dalle aliquote applicate ai redditi da capitale in altri paesi, o alle aliquote delle imposte sostitutive già applicate agli stessi redditi all’interno del paese. In

ni, servizi e redditi con minore elasticità costituisce un elemento distintivo della teoria della tassazione ottimale.

¹⁶ Si veda S. GANGHOF, *op. cit.*, 16-25, dove, con riferimento al periodo 1985-2001, si dimostra come alcuni paesi (Nuova Zelanda, Australia, Danimarca, Norvegia, Finlandia, Svezia e Germania) abbiano realizzato scelte diverse in relazione agli obiettivi da sacrificare.

questo caso, si dovrebbe accettare un certo sacrificio di P , a fronte del quale però si consentirebbe il recupero di C e di E . Il recupero di C , poi, garantirebbe il rispetto del principio di simmetria (S) nella tassazione dei redditi da capitale.

Se invece si scegliesse la strada di mantenere progressività formali più accentuate (quindi con elevate aliquote marginali massime), la struttura di un'imposta personale progressiva non potrà spingersi senza costi oltre un modello di semi-comprendività, in cui l'obiettivo E si raggiunge con l'applicazione di regimi differenziati sui redditi da capitale finanziario, la cui esclusione dalla progressività indurrebbe un parziale sacrificio di C . In questo modo, l'obiettivo P potrebbe essere soddisfatto anche con un'elevata progressività, ma limitatamente alle basi imponibili non mobili; tuttavia, se i redditi che derivano da capitali immobiliari fossero inclusi nella struttura progressiva, l'obiettivo di simmetria risulterebbe violato. D'altra parte, sarebbe minimizzata la violazione del criterio di equità orizzontale, dato che solo ai redditi da capitale mobiliare sarebbe applicato un trattamento tributario più favorevole, con l'ulteriore possibilità di realizzare una discriminazione interna ad essi in relazione al grado di mobilità degli stessi, presumibilmente non omogeneo.

Si consideri ora il rapporto tra obiettivi e sistema duale. In questo schema, i redditi da lavoro confluiscono in un regime progressivo e quelli da capitale in un regime proporzionale. In questo caso, il quadrilemma si risolve a favore degli obiettivi E e S , mentre si compromette in maniera sostanziale l'obiettivo C . Inoltre, e ciò costituisce l'aspetto meno visibile di questa scelta, anche se sui redditi da lavoro si potrà applicare una progressività elevata, essa insisterà su una base imponibile ristretta in termini di tipologie di reddito; per certi versi, dunque, anche l'obiettivo di progressività appare significativamente compromesso, e con esso il fondamento del criterio di equità verticale. In questo caso, la progressività sui redditi da lavoro, in un sistema duale, perde il connotato di fattore di equilibrio nella distribuzione del carico tributario e nel finanziamento della spesa pubblica. Si tornerà sul punto nel quarto paragrafo.

3. Problemi di equità orizzontale

Per quanto sopra descritto, l'accettazione di un sistema duale comporta rilevanti conseguenze sul principio di equità orizzontale comunemente inteso. A parziale giustificazione di questa scelta, tuttavia, va considerato che la logica del sistema duale ha numerosi punti di contatto con l'attuale

assetto dell'imposta personale, in ragione del fatto che, come sopra rilevato, redditi teoricamente soggetti ad Irpef sono stati nel tempo sottratti alla progressività e tassati con forme sostitutive. L'adesione ad un sistema duale, dunque, non va vista come rigetto di un'Irpef onnicomprensiva; al contrario, l'attuale imposta personale è già significativamente distante da un'imposta generale sui redditi. Sotto questo profilo, quindi, la scelta di un modello duale si troverebbe ad accomodare e razionalizzare una tendenza che si era già manifestata subito dopo l'entrata in vigore della riforma, con l'obiettivo di evitare che la sottrazione alla progressività avvenga in maniera sordinata e occasionale, come accaduto fino a tempi molto recenti.

Tuttavia, nel dirigersi verso un modello duale, al sistema tributario si impone un passaggio di natura istituzionale e sistemica, consistente nel fatto che la tassazione sostitutiva non si pone più come eccezione alla progressività, ma come struttura ordinaria di prelievo. Poiché è ragionevole presumere che si tratti di un percorso non reversibile nell'immediato futuro, diviene opportuna una discussione delle conseguenze della sua applicazione in termini di equità orizzontale per almeno due ragioni. La prima, perché tale obiettivo dovrebbe costituire l'asse portante di qualsiasi sistema di imposizione sui redditi, a prescindere dalle specifiche modalità applicative; la seconda, perché dalla percezione di equità del prelievo discende direttamente la sua sopportabilità sociale.

Al riguardo, è fuor di dubbio che i modelli duale e onnicomprensivo abbiano implicazioni assai diverse per l'equità orizzontale. Il fatto che in un sistema duale redditi dello stesso importo, ma di diversa natura, siano tassati con aliquote diverse costituisce un esito inevitabile, portatore di per sé di un sostanziale indebolimento del principio generale di equità, se questo si intende come uguale trattamento di individui con uguale reddito complessivo. Tale indebolimento è sostenuto da due ulteriori elementi. In primo luogo, gli attuali sistemi di tassazione duale, per le ragioni sopra illustrate, prevedono l'applicazione di aliquote inferiori sui redditi da capitale e più elevate sui redditi da lavoro, in particolare su quelli da lavoro dipendente, per questa via attuando una discriminazione qualitativa di direzione almeno in parte opposta a quella generalmente auspicata¹⁷.

In secondo luogo, trattandosi generalmente di imposte reali, i sistemi

¹⁷ Una non recente ricognizione delle ragioni per una discriminazione fiscale si trova in C. BRASCA, *La discriminazione fiscale a favore dei redditi da lavoro*, Rivista Internazionale di Scienze Sociali, 63.4 (1955) 322-340. Ciò che appare assente nell'attuale riflessione sul siste-

duali erodono il carattere di personalità dell'imposta, contribuendo a ridurre, anche per questa via, il perimetro applicativo del concetto di equità orizzontale, la cui realizzazione, nel caso specifico, consiste nel fatto che uguali redditi *della stessa natura* (e non uguali redditi *tout court*) paghino la stessa imposta. Si tratta, in definitiva, della conseguenza di un principio di tassazione che risponde a criteri efficientistici, e non equitativi, dato che in un sistema duale non è più rilevante la ricostruzione del reddito in capo al contribuente, ma piuttosto la natura del reddito percepito, il che pone dubbi generali anche sulla forza del concetto di capacità contributiva, intesa come capacità di contribuire al finanziamento della spesa pubblica¹⁸.

Da ciò discende un sostanziale svuotamento del concetto di progressività e dell'opportunità che essa sia mantenuta in capo ai soli redditi da lavoro dipendente e da pensione, ammettendosi per una parte dei redditi da lavoro autonomo un regime tributario non progressivo. Sotto questo profilo, in effetti, la progressività assume carattere illusorio, piuttosto che fornire un saldo ancoraggio teorico alla conservazione del principio di equità. Indizio di questa debolezza del sistema duale si rinviene anche nella frequente richiesta di contributi straordinari di solidarietà, a conferma di un assetto tributario non in grado di esercitare adeguatamente il suo ruolo in condizioni ordinarie di funzionamento.

Per altri versi, l'istituzionalizzazione di un sistema duale potrebbe persino esasperare il ruolo della tassazione dei redditi come strumento di *distributional politics*. La frammentazione della tassazione per categorie di reddito, infatti, rende in generale più agevole – di quanto non lo sia stata già – l'azione di diversi gruppi di pressione, dato che la loro azione può concentrarsi su specifici segmenti reddituali senza intaccare l'intero sistema tributario.¹⁹ Sotto questo profilo, si procede quindi in direzione opposta rispetto a chi avvertiva, in passato, che solo la generalità del prelievo sa-

ma duale è invece una base logica, non riconducibile al vincolo di competitività, per l'applicazione di imposte progressive sul reddito da lavoro e proporzionali sui redditi da capitale.

¹⁸ Non è un caso che, in passato, ai sistemi di tassazione reali e proporzionali ci si riferiva spesso come sistemi di tassazione disgiunta di cose. Si veda MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente*, V Finanza, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma 1946, 201.

¹⁹ È di qualche insegnamento, nell'ambito dell'attuazione del disegno di legge delega sulla revisione del sistema tributario (AC 3343), il fatto che il principio di simmetria nella tassazione dei redditi da capitale sia difficilmente realizzabile persino nel contesto delle imposte sostitutive applicate a tali redditi.

rebbe in grado di salvaguardare la progressività nel suo ruolo essenziale di finanziamento della spesa pubblica, e di eliminare indesiderabili e continue sollecitazioni all'attività concorrenziale di gruppi di pressione per mantenere o assicurarsi trattamenti preferenziali²⁰.

A rendere ancora più incerto l'effetto del passaggio al sistema duale sarebbe poi l'assenza di un equilibrio interno tra le due parti del sistema, quella proporzionale reale e quella personale progressiva, anche – e soprattutto – in relazione al contributo al finanziamento della spesa pubblica che da ciascun reddito deve necessariamente derivare. Posta in altri termini, l'adozione del modello duale renderebbe opportuna una modalità di raccordo tra il livello della tassazione proporzionale ammessa per alcune tipologie di reddito e la persistenza della progressività su altre tipologie reddituali, proprio in relazione al continuo e costante equilibrio che si dovrebbe mantenere tra le due parti del sistema.

Come peraltro sostenuto in passato²¹, non è soltanto l'altezza assoluta dell'imposta a determinare la stabilità di un sistema tributario, ma anche l'altezza relativa dei prelievi. Da un lato, il concetto di "giusta" altezza assoluta dell'imposta rimanda al confronto di natura aggregata tra il costo ad essa associato (la rinuncia al godimento dei beni privati) e il valore di scopo determinato dal valore dei beni e servizi pubblici delle risorse sottratte. Dall'altro, l'altezza relativa dell'imposta rappresenta la necessaria proporzione che pure deve sussistere tra l'imposta pagata da un individuo rispetto a quella pagata dagli altri; per evitare che una percezione squilibrata di tale proporzione possa indurre reazioni rivolte a frammentare la generalità del tributo²². La questione non è secondaria, se si tiene conto del fatto che la sottrazione al prelievo da parte di alcuni implica che il prelievo subito da altri debba variare per garantire un dato livello di spesa pubblica.

Le precedenti osservazioni suggeriscono che l'adozione di un sistema duale possa determinare alcuni ridimensionamenti dell'intera struttura del prelievo sui redditi. Il primo è costituito da una trasformazione del ruolo

²⁰ Si vedano: J.M. BUCHANAN, *How can constitutions be designed so that politicians who seek to serve "public interest" can survive and prosper?*, in *Constitutional Political Economy*, 4.1 (1993) 1-6; S. STEVE, *Politica tributaria e politica della spesa pubblica*, in *Tributi* 23 (1967) 3-19.

²¹ E. SAX, *Principi teoretici di economia di Stato*, Biblioteca dell'Economista, V Serie, Volume XV, prima versione italiana, Torino 1920.

²² Sul tema, si veda ampiamente F. SPINEDI, E. SAX, *La teoria della valutazione dell'imposta*, *Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica*, Serie Quarta, 65.39 (1924) 275-312.

dell'Irpef in imposta sui redditi da lavoro dipendente e da pensione; il che, in una fase storica in cui il peso di tali redditi sul Pil tende a decrescere²³, pone in discussione il carattere di generalità dell'Irpef in modo talmente rilevante da poterne suggerire anche una variazione della sua denominazione. Il secondo consiste in una riduzione del grado di personalità del prelievo sui redditi, dato che a molti redditi si applicherebbero forme di imposizione reale. Il terzo è ascrivibile a una possibile riduzione di capacità redistributiva in ragione del limitato spazio di manovra di cui disporrebbe la progressività del tributo. L'attuale direzione di segmentazione della tassazione dei redditi appare in effetti discutibile qualora si consideri che in capo alla maggioranza dei contribuenti, attualmente, si sommano redditi di diversa natura con maggiore frequenza rispetto al passato²⁴.

4. Ha senso discutere ancora di equità verticale?

Come risultato del frazionamento del criterio di equità orizzontale che discende dall'applicazione del sistema duale, la progressività è destinata ad assumere un ruolo diverso rispetto al passato. Infatti, mentre un'elevata progressività formale, finora, poteva comunque ancorarsi concettualmente al sottostante principio della onnicomprensività – anche se denso di eccezioni – l'adozione di un sistema duale richiede che quella stessa progressività formale solo su alcune tipologie di reddito trovi una giustificazione sistemica autonoma e permanente.

Il previsto spostamento verso il duale, invece, non sembra mettere in discussione il grado di progressività formale che si eredita dal vecchio sistema; piuttosto l'esistente, con minimi aggiustamenti, si trasforma in progressività residuale sui redditi che non possono sottrarvisi, con carattere astratto e inerziale, contribuendo a deformare l'intero assetto della tassazione sui red-

²³ Ad esempio, R. CANELLI, R. REALFONZO, *Quota salari e regime di accumulazione in Italia*, Economia e Politica (2018) 1-8.

²⁴ Con riferimento alle dichiarazioni dei redditi per l'anno di imposta 2019, risultano circa 1,16 milioni di contribuenti che possiedono reddito da lavoro dipendente per i quali tale reddito non è prevalente e circa 1 milione di pensionati nella stessa condizione. Il dato più rilevante riguarda però i redditi da capitale immobiliare che risultano posseduti da circa 19,5 milioni di contribuenti, ma solo per 1,6 milioni tale reddito è indicato come prevalente. A causa della non inclusione in dichiarazione, non è possibile effettuare tale confronto per i redditi da capitale finanziario, ma è ragionevole desumere che la situazione possa essere analoga.

diti,²⁵ e a indebolirne la tollerabilità sociale, soprattutto se la progressività non sia modulata secondo qualche accettabile rapporto tra l'aliquota dei prelievi sostitutivi e l'aliquota marginale massima dell'Irpef²⁶. In ragione dei diversi obiettivi che il prelievo sui redditi dovrebbe contemperare, la ripresa di un modello onnicomprensivo potrebbe essere garantita solo accettando un profilo di progressività più morbido, non necessariamente nella forma di *flat tax*, ma con aliquote marginali moderatamente crescenti, e un'aliquota marginale massima inferiore all'attuale. E ciò nonostante il fatto che una *flat tax* (quindi progressività per deduzione o detrazione) sui redditi da lavoro appaia in una certa misura persino più coerente con la logica del sistema proporzionale e reale del sistema duale. Vale ancora, al riguardo, l'idea che ove l'attuazione di un'imposta progressiva si dimostri molto difettosa, anche per ragioni legate all'estensione della base imponibile, sia preferibile attenuare fortemente la progressività, per scegliere forme di imposizione più semplici o realizzare una più marcata redistribuzione attraverso l'uso della spesa pubblica²⁷.

In presenza di vincoli che impediscano di conciliare onnicomprensività e progressività nel modo desiderato, questa soluzione avrebbe il pregio di spalmarne l'impatto su tutti i redditi (inclusi quelli da lavoro), piuttosto che privilegiare solo le tipologie di reddito in grado di minacciare opzioni di uscita dalla progressività e dal sistema tributario in generale, e penalizzare, invece, quelli che non sono in grado di esercitare tale opzione. Diversamente, il principio di coazione attraverso il quale si legittima l'azione di prelievo dello Stato muterebbe il suo carattere generale, per divenire invece selettivo nella sua realizzazione pratica.

A ciò si aggiunga che se dovessero perpetuarsi comportamenti rilevanti di evasione ed elusione del prelievo sui redditi, il confine stretto della progressività tenderà ad aggravare la tensione tra coloro che alla progressività sono soggetti e coloro che se ne possono sottrarre²⁸. L'argomento assume particolare rilevanza, poiché una volta ristretti gli ambiti di applicazione della progressività, non si può più confidare su di essa né per realizzare un'adeguata azione redistributiva, né per definire, attraverso essa, una co-

²⁵ Sul punto R.A. MUSGRAVE, *Progressive Taxation, Equity, and Tax Design*, in J. SLEMROD (a cura di), *Tax Progressivity and Income Inequality*, Cambridge University Press, Cambridge 1996, 341-356.

²⁶ Sul punto si veda anche D. STEVANATO, *op. cit.*, 115.

²⁷ Si veda COMMISSIONE PER LO STUDIO DELLA RIFORMA TRIBUTARIA, 1963, 13-14.

²⁸ Si tratta di un tema ampiamente trattato in tempi non recenti da A. PEDONE, *op. cit.*

erente struttura di contribuzione al finanziamento della spesa pubblica. In questa prospettiva, si dovrebbe valutare l'opportunità di sollevare l'Irpef dal perseguire obiettivi prevalentemente redistributivi. Da un lato, non si debbono nutrire illusioni sul fatto che la distribuzione dei redditi possa essere radicalmente modificata con il sistema tributario²⁹; dall'altro, sarebbe necessario spostare l'enfasi sul livello e sulla composizione della spesa pubblica. In questa direzione, importanti effetti progressivi di sistema potrebbero essere raggiunti anche a fronte di una progressività tributaria più moderata ma estesa a tutte le categorie di reddito.

²⁹ A. PEDONE, *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*, F. Angeli, Milano 1973, 133-148.

La pubblicazione degli articoli proposti a Studi Urbinati
è subordinata alla valutazione positiva di due *referees* che esaminano gli articoli
secondo il procedimento di *peer review* e con il sistema del *double blind*.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2022
nello stabilimento Maggioli S.p.A.
Santarcangelo di Romagna

ISSN 1825-1676
(Online) ISSN 2464-9325