

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

37

2 ottobre 2017

Perché introdurre una **flat tax** temperata e graduale

Semplificazione del **reddito di lavoro autonomo**:
è arrivato il momento?

Transfer price: cosa cambia?

Individuazione ai fini IVA delle prestazioni
di **servizi immobiliari**

Effetti delle operazioni straordinarie sul calcolo
del credito d'imposta per **ricerca e sviluppo**

Natura tributaria e commutativa dei **contributi
al funzionamento** delle Amministrazioni Indipendenti

Crisi del doppio binario e ritorno
della **pregiudiziale tributaria**

Accollo e **compensazione** tra debiti e crediti d'imposta

Correzione della sentenza affetta da errori materiali
e/o omissioni

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307



Cod. 218111

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it



Nuovo Sistema il fisco Non c'è un sistema migliore per lavorare.

Affrontare la complessità del lavoro non è più un lavoro. Sistema il fisco è il partner che ti affianca con soluzioni innovative, complete e affidabili che semplificano il tuo lavoro, risolvono le sfide più impegnative e ti aiutano ad avere successo.



TUTTE LE RISPOSTE

La più ricca raccolta di normativa, prassi e giurisprudenza, unita ai più autorevoli commenti d'autore per fornire sempre la risposta corretta.



EFFICIENZA DIGITALE

L'unico sistema integrato con le soluzioni Leggi d'Italia per un approfondimento multidisciplinare.



COMPETENZA D'AUTORE

Oltre 40 anni di competenza e esperienza sul campo per offrirti ogni giorno un punto di vista **autorevole**, garantito dalle **migliori firme** del panorama fiscale.



Quotidiano, riviste, codici e banche dati da oggi ancora più integrati per avere solo risposte semplici e complete in ambito tributario, societario, d'impresa e lavoro.

Chiedi subito la tua prova gratuita su
www.sistemailfisco.it



Wolters Kluwer
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Imposte sui redditi

Perché introdurre una *flat tax* temperata e graduale

di Maurizio Leo 3507

Redditi di lavoro autonomo

La semplificazione del reddito di lavoro autonomo: è arrivato il momento?

di Gianfranco Ferranti 3511

Redditi di impresa

Transfer price: cosa cambia?

di Eugenio della Valle 3521

IVA

IVA sui servizi immobiliari: permangono le incertezze sulla individuazione delle prestazioni

di Fabrizio Papotti 3527

Agevolazioni

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: gli effetti delle operazioni straordinarie

di Maria Rita Sidoti 3533

Contributi di funzionamento

Natura tributaria e commutativa dei contributi al funzionamento delle Amministrazioni Indipendenti

di Giulio Andreani e Giuseppe Ferrara 3539

Reati tributari

Crisi del doppio binario e ritorno della pregiudiziale tributaria

di Saverio Capolupo 3546

Riscossione

Accollo e compensazione tra debiti e crediti d'imposta

di Riccardo Salvatori e Riccardo Cimato 3555

Processo tributario

Le "disattenzioni" dell'organo giudicante sono emendabili con l'istituto della correzione

di Elisa Manoni 3561

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

IVA - Aliquote - Aliquota IVA "intermedia" - Appalto di edifici da destinare a *residence* turistico-ricettivi - Esclusione - Aliquota IVA ordinaria - Applicabilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Lucioti - Sent. n. 19197 del 3 aprile 2017, dep. il 2 agosto 2017) con commento di Stefano Baruzzi 3571

Imposte sui redditi - IRES - Redditi di impresa - Compensi agli amministratori - Deducibilità - Periodo d'imposta di competenza - Data di accredito del bonifico sul conto corrente del beneficiario - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 20033 del 3 maggio 2017, dep. l'11 agosto 2017) (stralcio) con commento di Alessandro Borgoglio 3576

Processo tributario - Ricorso - Notifica - Servizio postale fornito da operatore privato - Inesistenza

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Solaini - Ord. n. 20306 dell'8 giugno 2017, dep. il 23 agosto 2017) con commento di Massimo Cancedda.

3579

Processo tributario - Impugnazioni - Sentenza d'appello non notificata - Ricorso per cassazione - Notifica a mezzo PEC entro il termine lungo d'impugnazione - File allegato "non leggibile" per disfunzioni sul server - Seconda notifica a mezzo PEC dopo la scadenza del termine lungo d'impugnazione ma entro la metà del termine breve - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Iofrida - Ord. n. 20381 del 6 luglio 2017, dep. il 24 agosto 2017) con commento di Mariagrazia Bruzzone.

3582

Accertamento - Accertamento integrativo - Nuovi elementi - Necessità - Elementi non strettamente contabili - Rilevanza - Rivalutazione dei documenti contabili già in possesso del Fisco - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Tricomi - Sent. n. 21237 del 22 giugno 2017, dep. il 13 settembre 2017) con commento di Alessandro Borgoglio.

3584

Commissioni tributarie

Accertamento - Disciplina antielusiva delle società di comodo - Versamento della maggiore imposta e dimostrazione delle specifiche esimenti - Istanza di rimborso - Ammissibilità - Presentazione dell'istanza di interpello - Irrilevanza

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. V, Pres. ed Est. Giucastro - Sent. n. 4482 del 13 marzo 2017, dep. il 26 giugno 2017) con commento di Fabio Gallio.

3588

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Costi deducibili - IVA non detratta relativa a operazioni inesistenti - Deducibilità dall'IRES - Ammissibilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 203 dell'11 luglio 2017, dep. il 17 luglio 2017) con commento di Marco Peirolo.

3592

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio.

3595

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 19197 del 3.04.2017, dep. il 2.08.2017 (Sez. trib.)	3571
n. 20033 del 3.05.2017, dep. l'11.08.2017 (Sez. trib.)	3576
n. 20306 dell'8.06.2017, dep. il 23.08.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	3579
n. 20381 del 6.07.2017, dep. il 24.08.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	3582
n. 21237 del 22.06.2017, dep. il 13.09.2017 (Sez. trib.)	3584

Commissioni tributarie

Milano, n. 4482 del 13.03.2017, dep. il 26.06.2017 (Sez. V)	3588
Reggio Emilia, n. 203 dell'11.07.2017, dep. il 17.07.2017 (Sez. II)	3592

Perché introdurre una *flat tax* temperata e graduale

di Maurizio Leo (*)

È tempo di ripensare il sistema di tassazione dei redditi individuali nel senso di una maggior equità e semplicità. La direzione auspicabile è quella di un'aliquota unica su tutti i redditi delle persone fisiche comunque prodotti, temperata in senso redistributivo da poche e semplici deduzioni decrescenti al crescere del reddito. La sua attuazione richiederebbe gradualità, anche per la complessità della transizione a un mutato modello impositivo.

1. Premessa

È crescente, negli ultimi anni, la tendenza del legislatore a introdurre **modifiche frequenti e frammentarie** in materia fiscale, sia in ordine ai profili sostanziali, sia in relazione ad aspetti più propriamente procedurali. Si tratta - ahimè - di interventi spesso disorganici, talora solo "di facciata", spesso dettati unicamente da interessi contingenti e politiche di bilancio pubblico. Eppure, il sistema tributario, soprattutto per quel che riguarda l'imposizione dei redditi personali, meriterebbe un ripensamento complessivo, anche per la necessità di aggiornare un modello datato, frutto di scelte politiche compiute in altro contesto storico (a partire dalla riforma tributaria della metà degli anni 70).

In tale ambito, si inserisce il dibattito, certamente apprezzabile, sulla possibilità di introdurre un sistema di tassazione dei redditi delle persone fisiche sul **modello *flat tax***, vale a dire incentrato su un'**aliquota impositiva piatta**, uguale per tutti i contribuenti, indipendentemente dal *quantum* dichiarato. Il tema della *flat tax*, oggetto di rinnovato interesse politico, ha trovato declinazione in una proposta recentemente avanzata dall'Istituto Bruno Leoni, sulla

quale continuano, da mesi, a misurarsi sensibilità politiche e teorie dottrinarie. Che il dibattito si sia ri-acceso, dopo essere stato accantonato per anni, e che, anzi, proposte concrete siano state presentate, è già, di per sé, una buona notizia. L'auspicio è, però, che non si tratti di una mera "fiammata" di inizio estate, ma un primo passo verso una ormai indifferibile opera di semplificazione e modernizzazione del nostro sistema tributario.

2. IRPEF: una progressività quasi solo formale

Per affrontare adeguatamente il tema dell'opportunità o meno di un sistema ad aliquota piatta, è doveroso partire da una constatazione. Nel corso degli ultimi anni, si è assistito ad una progressiva e cospicua erosione dell'imposta personale onnicomprensiva di tipo progressivo. Se è vero, infatti, che, nel dettato costituzionale, la progressività costituisce principio fondamentale cui uniformare la tassazione delle manifestazioni di capacità contributiva delle persone fisiche, non può non constatarsi, su un piano fattuale, come la reale curva della imposizione

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione - Partner Studio Leo Libroia e Associati.

Approfondimento

Imposte sui redditi

evidenzi solo in parte aliquote crescenti (al crescere del reddito complessivo).

Infatti, alle regole ordinarie dell'IRPEF sono già da tempo sottratte numerose componenti di reddito.

Si registra, in altri termini, un rilevante “**appiattimento**” dell'**aliquota impositiva** per una vasta platea di fonti reddituali, tanto che può sostenersi - seppur con una certa approssimazione - che una progressività *tout court* rimane in piedi solo per i redditi di lavoro.

Il caso più rilevante ed emblematico di tassazione piatta è sicuramente quello dei **redditi finanziari**.

Ma non mancano ulteriori esempi.

Si pensi, in proposito, alla **cedolare secca** introdotta dal D.Lgs. n. 23/2011: un'imposizione con **aliquota fissa** (sostitutiva di IRPEF e addizionali, imposta di registro e bollo) del 21 o 10% (a seconda dei casi) sui proventi da locazione di unità abitative.

Ed ancora - sempre per rimanere nel campo immobiliare - si considerino l'imposta sostitutiva (20%) sulle plusvalenze relative a fabbricati e terreni agricoli detenuti da meno di cinque anni, così come, in materia di redditi fondiari, le disposizioni di cui all'art. 1, comma 44, della Legge di bilancio 2017, la quali sanciscono il mancato concorso alla base imponibile IRPEF di Coltivatori Diretti (CD) e Imprenditori Agricoli Professionali (IAP) dei redditi dominicali e agrari delle annualità 2017-2019.

Ma gli esempi di “appiattimento” sono ancora numerosi.

È il caso del regime dell'**Imposta sul Reddito Imprenditoriale (IRI)**: imprenditori individuali e società di persone in contabilità ordinaria possono optare, per un intero quinquennio, per una tassazione piatta allineata all'IRES (aliquota del 24%) dei propri redditi (d'impresa) fintanto che gli stessi non risultino prelevati dall'imprenditore o dai soci.

Anche il regime dei c.d. **minimi** prevede una tassazione piatta (5%) al ricorrere di specifiche condizioni di legge.

Così come è piatto il regime opzionale, recentemente introdotto dal legislatore fiscale, di tassazione dei redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza

fiscale in Italia (c.d. **neo-domiciliati**): questi ultimi possono scegliere di versare un'imposta forfettaria di 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti.

Infine, sempre recentemente anche le (spesso consistenti) remunerazioni corrisposte ai gestori dei **fondi di investimento** (c.d. *carried interest*) sono state sottratte alla progressività propria dei redditi di lavoro dipendente, attraverso un inquadramento tra i redditi di capitale.

Ebbene, se si considera tale scenario e si acquisisce consapevolezza di quanto la progressività sia diventata, per una larga fetta dei redditi delle persone fisiche, solo una petizione di principio, non può che sorprendere la posizione, da più parti sostenuta, di inapplicabilità della *flat tax*, in nome di un'ostinata e di fatto acritica difesa della progressività. A guardarlo bene, infatti, quello italiano è un modello di imposizione già fortemente “appiattito”, nel quale l'introduzione di un'aliquota proporzionale non potrebbe che condurre ad enormi vantaggi sia in termini di semplificazione (verrebbe disboscato il reticolo di deduzioni, detrazioni e *tax expenditures*, che, ad oggi, erodono fortemente la base imponibile, oltre a complicare la vita dei contribuenti) (1), che di sistematicità. Infatti, un sistema che, sventolando la bandiera della progressività, di fatto la disapplica per un'enorme mole di fonti reddituali, risulta eccessivamente discriminatorio rispetto alle diverse fonti di creazione della ricchezza.

3. La proposta di *flat tax* dell'Istituto Bruno Leoni

Un rilevante contributo al dibattito sulla *flat tax* è giunto, di recente, dall'Istituto Bruno Leoni (2). La proposta di riforma prevede, fra l'altro, un'**unica aliquota del 25%** per tutte le principali imposte del nostro sistema tributario (IRPEF, IRES, IVA, sostitutiva sui redditi da attività finanziarie), oltre all'abolizione dell'IRAP e dell'IMU.

Per ciò che rileva ai fini del presente contributo, il predetto Istituto suggerisce la trasformazione dell'attuale IRPEF in un'imposta sul reddito su **base familiare** con aliquota unica del 25% e una deduzione base di 7.000 euro annui per nu-

(1) Il Gruppo di lavoro sull'“Erosione fiscale”, costituito dal Governo Berlusconi e presieduto da Vieri Ceriani, nella Relazione finale del 22 novembre 2011, aveva censito tra le *tax expenditures* circa 720 misure nell'intero ordinamento fiscale, centrale e locale, per un costo totale di 253 miliardi di euro,

quale “perdita di gettito conseguente all'introduzione della misura”.

(2) Cfr. N. Rossi, “Una ‘flat tax’ al 25%, via Irap-Imu: fisco più semplice e più equo”, in *Il Sole - 24 Ore* del 25 giugno 2017.

clei familiari composti da un solo adulto, opportunamente incrementati - attraverso una scala di equivalenza - nel caso di nuclei di dimensioni superiori o con diverse caratteristiche. Nell'intento dei proponenti, pertanto, la nuova IRPEF vedrebbe la propria **base imponibile estesa** fino a ricomprendere i redditi attualmente soggetti a cedolare secca e i redditi catastali di tutti gli immobili non locati, comprese le abitazioni di residenza. Essa dovrebbe prevedere, per i redditi da lavoro dipendente, compresi i redditi da pensione, **specifiche deduzioni** per oneri di produzione del reddito stesso, eliminando le corrispondenti attuali "spese fiscali". Si valorizzerebbe un meccanismo di **progressività per deduzioni**, temperato dal principio - ispirato da una logica *flat tax* - per cui il complesso di deduzioni dovrebbe tendere ad annullarsi man mano che i redditi familiari superino la soglia di cinque volte il "minimo vitale".

Non può che accogliersi positivamente l'idea (3), sottesa a tale proposta, della necessità - peraltro, da più parti avvertita - di una riconsiderazione complessiva del sistema di imposizione dei redditi personali, la cui concreta attuazione - *in primis* in termini di aliquote e programmazione di gettito - deve essere integralmente rimessa al decisore politico.

In altre parole, è apprezzabile la **scelta di cambiamento** e, in tale contesto, la preferenza per un modello impositivo di tipo piatto. Ben venga, insomma, un'imposta che rimedi alle attuali incongruenze del sistema e che assoggetti ad aliquota unica tutti i redditi posseduti dal contribuente, superando l'attuale impostazione - per molti versi iniqua - di **confinare la progressività essenzialmente ai redditi da lavoro**, sottraendola ad altre manifestazioni di capacità contributiva, come quelle derivanti dal passivo sfruttamento della ricchezza (locazione di immobili, redditi finanziari).

4. Quali limiti dal principio costituzionale di progressività

Non si vuole con questo ingenuamente affermare la necessità di un modello *flat tax tout court*. Nessuna riforma potrebbe prescindere dal rispetto del **principio di progressività** sancito dall'art. 53 della Costituzione, ma esso andrebbe

comunque rispettato attraverso **meccanismi di deduzione** riservati ai redditi bassi, che riducano il carico impositivo (al di sotto del livello generale "piatto") per i soli contribuenti meno abbienti. L'auspicio è che non si presti il fianco alle ideologie, e si evitino resistenze dettate unicamente da ragioni di principio, che facciano della progressività fondata sulle aliquote un dogma, di mero valore simbolico (4), anche se - ad oggi - già da tempo svuotato di ogni contenuto concreto, a causa delle innumerevoli deroghe sopra descritte.

È stato correttamente osservato (5) che la Costituzione italiana prescrive che il sistema tributario sia informato a "criteri di progressività", senza con ciò imporre né aliquote graduate, né un livello minimo di progressione: la progressività per deduzioni, magari entro un certo livello massimo di reddito, è dunque una delle forme costituzionalmente ammissibili. Così come è ammissibile esentare un reddito minimo (su base personale o familiare) o concedere deduzioni mirate, che tengano conto delle condizioni sociali ed economiche del contribuente e del suo nucleo familiare. Progressivo deve essere, insomma, il **carico fiscale complessivo e non le aliquote impositive**, dovendo la fisionomia del sistema impositivo ispirarsi a un principio generale non esclusivamente proporzionale, ma con modalità da adattare ai tempi e alle progressive esigenze che il prelievo tributario deve voler contemperare.

5. Una *flat tax* temperata e graduale

In definitiva, vi è la necessità di ricostruire, o quanto meno ripensare, il modello d'imposizione, anche sostenendo il "costo" di una attuazione, almeno inizialmente, solo graduale. Il tutto senza rimanere imprigionati da preconcetti o tantomeno da veti incrociati dettati più da ragioni ideologiche, che da reale fondamento tecnico.

Una soluzione possibile consisterebbe nell'applicare un'**unica aliquota su tutti i redditi individuali**, salvo tener conto delle necessarie istanze redistributive (e, dunque, dell'orientamento alla progressività previsto dalla stessa carta costituzionale) mediante un sistema bilanciato e semplice di deduzioni, che - in sostitu-

(3) Pur essendo estraneo alle finalità specifiche del presente contributo, si osserva che la proposta dell'Istituto Bruno Leoni appare poco condivisibile in relazione all'incremento dell'aliquota IVA al 25%, in quanto si tradurrebbe in un indesiderabile effetto di penalizzazione dei consumi, in un momento di ri-

presa economica estremamente debole.

(4) Cfr. A. Giovanardi, "Flat Tax, un passo oltre l'ideologia della progressività", in *Il Sole - 24 Ore* del 10 luglio 2017.

(5) Cfr. D. Stevanato, "Flat tax tra progressività e deduzioni", in *Il Sole - 24 Ore* del 27 giugno 2017.

Approfondimento

Imposte sui redditi

zione delle attuali *tax expenditures* - prenda in considerazione la presenza di un **nucleo familiare** e le istanze dei più bisognosi.

Dovrebbe trattarsi di deduzioni di facile applicazione, decrescenti per tipologia e/o entità al ridursi del reddito, riconosciute in maniera differente a seconda delle caratteristiche e della composizione della famiglia a carico. Ciò significa disboscare quella selva di "spese fiscali" che, introdotte in modo confuso nel tempo, anche per assecondare specifici interessi politici, hanno accresciuto oltremodo la complessità dell'impianto, pure sottraendo enormi risorse all'Erario. Si tratterebbe di semplificare il sistema, renderlo meno cavilloso, più vicino ai mutamenti della società e soprattutto meno discriminatorio, soprattutto tra soggetti che, a parità di reddito, lo ottengono da fonti diverse (lavoro e capitale).

Un siffatto intervento di riforma, ispirato alla logica *flat tax*, richiederebbe, però, ad avviso di chi scrive, un'**attuazione graduale**, pena la difficoltà di individuare, in modo esplorativo, la giusta misura dell'asticella. Almeno in una prima fase, l'aliquota piatta potrebbe essere confinata al solo reddito incrementale, ovvero all'aumento di reddito complessivo rispetto al periodo precedente. Ad esempio, nel caso di contribuente con reddito di 300 nell'anno T e di 500 nella successiva annualità T+1, l'aliquota piatta andrebbe limitata, in T+1, al solo maggior imponibile di 200.

In questo modo, sarebbe possibile, da un lato, stimolare l'**emersione di redditi** mediante il riconoscimento di un'aliquota (piatta) inferiore a quella marginale e, dall'altro, avere il tempo

giusto per il necessario **sfoltimento delle misure di *tax expenditures***, per cui è ipotizzabile una forte resistenza politica, visti gli interessi coinvolti. L'attuazione per *step* consentirebbe, poi, una migliore mappatura del gettito. L'iniziale monitoraggio del sistema in fase di provvisoria applicazione consentirebbe l'acquisizione di ogni informazione utile per la concreta attuazione nei dettagli del meccanismo *flat tax*, evitando spinte in avanti che potrebbero tradursi in un indesiderato inasprimento della pressione fiscale ovvero, in senso diametralmente opposto, in un vuoto di coperture altrettanto insopportabile.

Del resto, un approccio per *step* risulta necessario - ad avviso di chi scrive - ogni volta in cui si trovi a disegnare interventi riformatori di forte discontinuità, anche solo per dare ai destinatari il tempo di metabolizzare e adattarsi ad un sistema mutato, anche se semplificato.

Infine, l'approccio *flat tax* solo sul reddito incrementale sembrerebbe difficilmente censurabile sotto il profilo della tutela del principio costituzionale di progressività del sistema impositivo, persino da parte dei più estremi difensori dello *status quo*. Inoltre, la soluzione indicata mal si presta a critiche di scarsa attuabilità per ragioni di gettito, essendo destinata a colpire, almeno in **fase transitoria**, i soli incrementi di ricchezza e, dunque, una base impositiva in precedenza inesistente.

Insomma, mal si concilierebbe con l'acritica e sbrigativa bocciatura della *flat tax* come mera *boutade* elettorale, riportando il dibattito sul piano della necessaria discussione dei contenuti.