



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea Magistrale  
in Amministrazione-Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

# **Flat Tax: analisi comparativa tra diverse nazioni e sostenibilità nel lungo periodo**

**Relatore**

Ch. Prof. Dino Rizzi

**Laureando**

Alessandro Bonzio

Matricola 856204

**Anno Accademico**

2022 / 2023

# **Indice**

## **Introduzione**

### **Capitolo I La *Flat Tax* nel dibattito politico e accademico**

- 1.1 Inquadramento generale: dalla proposta di Friedman agli studi di Hall e Rabushka.
- 1.2 L'evoluzione della dottrina statunitense e gli altri sviluppi.
- 1.3 I presunti vantaggi della *Flat Tax*: un'analisi critica.

### **Capitolo II La *Flat Tax* nelle esperienze estere**

- 2.1 La *Flat Tax* nei Paesi Baltici: Estonia, Lettonia e Lituania
- 2.2 Le peculiarità del caso Russo
- 2.3 Le esperienze di Slovacchia, Repubblica Ceca, Romania e Georgia

### **Capitolo III Le proposte di *Flat Tax* in Italia**

- 3.1 L'ipotesi della *Flat Tax* nel dibattito politico italiano
- 3.2 Compatibilità della *Flat Tax* con il sistema fiscale italiano.

### **Capitolo IV Il lavoro autonomo e la *Flat Tax***

- 4.1 Il regime forfettario L. 190/2014 art. 1, commi da 54 a 89
- 4.2 La *flat tax* incrementale L. 197/2022 art. 1, comma 55.

## **Conclusioni**

## **Bibliografia**

## INTRODUZIONE

Il tema della flat tax ha storicamente rappresentato uno di quei temi economici maggiormente in grado di scatenare, non esclusivamente tra gli accademici, un acceso dibattito.

Fin dal momento in cui questa particolare imposta piatta, con una sola aliquota, venne formulata da Milton Friedman nel 1962, con specifico riferimento al sistema fiscale statunitense, non sono mancati quanti ne hanno suggerito l'adozione, quale più valida alternativa rispetto al modello progressivo, utilizzato dalla maggioranza degli Stati moderni. Dall'originaria concettualizzazione di Friedman sono molte le varianti presentate. In molti casi la flat tax è accompagnata da una no tax area, ossia una fascia esente dall'imposizione, in altri da sistemi specifici di detrazioni e deduzioni personali, atti ad assicurare che l'imposta e il sistema tributario nel suo complesso mantengano, seppur ridotto, un certo grado di progressività.

I sostenitori della flat tax ne hanno soprattutto evidenziato i vantaggi, quali la semplificazione del sistema impositivo e, per estensione, fiscale per via dell'eliminazione delle altre aliquote e quella eventuale delle detrazioni, deduzioni e altre agevolazioni; la sua presunta capacità di incentivare la crescita economica generale, favorendo i consumi secondo gli assunti della supply-side economy e incentivando gli investimenti produttivi in ragione della minore imposizione sui dividendi; il suo presunto stimolo all'emersione dei redditi sommersi e/o occultati e quindi i benefici nel piano del contrasto e della lotta all'evasione fiscale, poiché un'aliquota minore, e pertanto una minore pressione fiscale, disincentiverebbero dal porre in essere queste condotte.

Considerazioni che i suoi denigratori hanno sottoposto a serrata e attenta critica, evidenziandone maggiormente le problematiche e rischi che essa comporta, come l'incapacità di garantire un'efficace redistribuzione della ricchezza, il pericolo in termini sociali rappresentato dall'aumento delle disuguaglianze e dall'allargamento del divario tra le fasce ad alto reddito e quelle più povere, gli impatti negativi o sostanzialmente poco positivi nei confronti della classe media e, infine, il rischio inerente la tenuta dei conti pubblici, che con l'adozione della flat tax si troverebbero ad affrontare un rilevante shock negativo del gettito, potenzialmente in grado di cagionare serie conseguenze sulla capacità di spesa da parte dello Stato.

Cosa è una flat tax? Come è composta e quali sono i suoi effetti, i suoi punti di forza e i

suoi svantaggi? È mai stata applicata e potrebbe essere implementata nel nostro Paese? Scopo di questo lavoro è cercare di dare risposta a queste domande avvalendosi del contributo della letteratura accademica.

Nel primo capitolo si provvederà a fornire l'inquadramento generale sulla flat tax, tratteggiandone il percorso evolutivo, iniziando dall'originale concettualizzazione di Friedman per poi passare alla rivisitazione della stessa ad opera di Hall e Rabushka, soffermandosi poi sugli altri contributi teorici forniti dagli studiosi statunitensi, nella prospettiva di una concreta applicazione della flat tax durante la presidenza Reagan. Nel paragrafo conclusivo verrà condotta una breve analisi critica sui contributi teorici esposti, riassumendone e confrontandone pregi e difetti, introducendo in questo modo l'analisi delle concrete implementazioni del modello ad aliquota unica.

Dopo aver illustrato queste nozioni preliminari, nel secondo capitolo si provvederà ad analizzare i principali casi relativi a quei Paesi che hanno deciso di adottare la flat tax, esaminando i risultati di ordine positivo e negativo conseguiti. Consci della poca praticabilità di ricomprendere nello studio tutte le realtà economiche nelle quali è stato adottato un sistema ad aliquota unica, si è deciso di escludere dal campione quegli Stati di minori dimensioni o considerati comunemente dei "paradisi fiscali", preferendo concentrarsi, in ragione della vicinanza geografica e delle maggiori similitudini economiche e politiche, sui Paesi dell'Est Europa, i quali, in seguito all'implosione del blocco sovietico, hanno abbracciato l'economia di mercato ed hanno provveduto a sostituire i propri modelli impositivi, contraddistinti da un marcato accento di progressività, con dei sistemi di flat tax dai tratti maggiormente proporzionali, declinati in diverse forme.

Per ragioni di chiarezza espositiva, il secondo capitolo sarà suddiviso in tre paragrafi principali. Nel primo si illustreranno i casi dell'Estonia, della Lettonia e della Lituania, che hanno rappresentato nella realtà europea le prime sperimentazioni concrete della flat tax, con delle implementazioni che, anche per via della vicinanza geografica e delle simili caratteristiche dei propri sistemi economici, si sono vicendevolmente influenzate. Il secondo paragrafo sarà esclusivamente dedicato all'esame del caso della Federazione Russa, trattandosi di un Paese dotato di un sistema economico notevolmente più esteso e nel quale gli impatti derivanti dall'adozione di modello ad aliquota unica sono stati condizionati da altri fenomeni di notevole importanza economica e da delle peculiarità proprie della struttura politica ed economica del Paese. Nell'ultimo paragrafo, infine, si tratterà dei casi relativi alla Repubblica Slovacca, alla

Repubblica Ceca, alla Romania e alla Georgia. Se gli ultimi due casi, con sufficiente margine di approssimazione, possono essere ricondotti nel più ampio alveo di quei Paesi che hanno adottato la flat tax solo quale strumento con cui archiviare il passato legato all'economia pianificata e promuovere lo sviluppo, i primi due invece assumono rilievo in quanto si tratta probabilmente delle più negative esperienze di adozione di un modello ad aliquota unica e che, pertanto, riescono ad illustrarne in maniera particolarmente forte tutte le criticità.

Esaurita la disamina delle esperienze pratiche, si riprenderà la dimensione più spiccatamente riguardante il dibattito sulla flat tax, riferendolo però in maniera specifica al contesto italiano. Nel terzo capitolo si procederà infatti ad analizzare la storia "politica" delle varie proposte di adozione dell'aliquota unica che, a partire dalla prima metà degli anni '90, sono state avanzate dalle diverse formazioni politiche. Premerà sottolineare in questa sede come, insieme a progetti redatti da economisti di nota fama, siano state avanzate delle proposte intese a sfruttare maggiormente a fini elettorali la diffusa percezione di sovra-imposizione e vessazione avvertita da ampi strati della popolazione, poco curandosi dell'effettiva capacità di implementazione delle stesse proposte. Questa breve riflessione condurrà all'analisi della compatibilità eventuale tra un modello di flat tax e il nostro ordinamento fiscale, vagliandone non solo gli aspetti maggiormente legati alla sfera economica e sociale, ma anche a quelli di ordine giuridico e riguardanti il possibile contrasto con le norme costituzionali che orientano il sistema tributario.

Il quarto capitolo sarà riservato allo studio di due Leggi della Repubblica, la 190/2014, con cui è stato introdotto il cosiddetto regime forfettario, e la 197/2022 che, per il solo anno 2024 (redditi 2023), introduce la cosiddetta flat tax incrementale, ossia un meccanismo di imposizione che prevede un'aliquota del 15%, che sostituisce le aliquote Irpef, sugli eventuali aumenti di reddito percepiti da un contribuente.

## Capitolo I La *Flat Tax* nel dibattito politico e accademico

### 1.1 Inquadramento generale: dalla proposta di Friedman agli studi di Hall e Rabushka.

In dottrina, con la dicitura *flat tax* si indica un sistema fiscale in cui vige un'unica e fissa aliquota, che si applica in maniera indipendente da qualsiasi soglia o limite a tutti i redditi. Tuttavia, questa stringata definizione, pur riguardando tutte le differenti modalità in cui questo sistema è stato proposto e applicato, non si è mai concretamente tradotta in pratica, in quanto finora non si è mai avuta una sua "pura" o integrale applicazione.

La concettualizzazione di questo sistema tributario fu presentata per la prima volta nel 1962 da Milton Friedman, sulla base di un'attenta analisi riguardo le criticità e le problematiche relative ai sistemi di tassazione progressiva dei redditi e al sistema delle imposte di successione, al tempo ritenuti i metodi più adeguati e perciò maggiormente utilizzati dai Governi per la redistribuzione del reddito (Carpentieri 2012, Friedman 1962, Rossi 2017).

Nella sua analisi, Friedman riscontrò che il sistema impositivo tramite le aliquote progressive dava origine a due distinte circostanze, da una parte infatti si determinava una disegualianza maggiore a livello reddituale rispetto alla situazione precedente l'applicazione della tassazione progressiva, in quanto gli individui venivano disincentivati dall'intraprendere delle attività che li avrebbero portati a percepire dei livelli più alti di reddito e perciò soggetti a un maggiore prelievo fiscale (Rossi 2017); dall'altra parte il medesimo sistema di tassazione progressiva invece incentivava gli individui, tramite l'uso delle detrazioni e delle deduzioni inserite nel medesimo onde renderlo meno gravoso, a cercare con relativa assiduità dei modi e delle strategie per evadere ed eludere l'imposizione fiscale, nei fatti decretando una significativa riduzione delle aliquote d'imposta effettive rispetto a quelle nominali, determinando con ciò sia una riduzione del gettito fiscale che un conseguente pregiudizio nella capacità di redistribuzione effettiva del sistema di tassazione progressiva (Carpentieri 2012, Friedman, 1962).

Dallo studio, in merito a quest'ultimo aspetto, emergeva infatti che individui posti su un medesimo livello economico si ritrovassero ad esser soggetti a livelli di imposizione molto differenti, in base alle fattispecie di reddito percepite e della maggiore opportunità e propensione a eludere o evadere il fisco, tanto che questo finiva con

l'avvantaggiare alcune ristrette fasce di contribuenti.

Friedman, in ragione di quanto predetto, propose di rivedere il sistema impositivo, riformulandolo intorno all'applicazione di un'imposta con un'aliquota uniforme che si applicasse esclusivamente ai redditi eccedenti un importo predeterminato, al di sotto del quale vi fosse una *no tax area*, e in cui fosse ugualmente previsto un regime di detrazioni riconosciute solamente per delle categorie di spese di reddito guadagnato definite in maniera rigorosa.

Per agire in maniera più efficace a livello redistributivo, andando ad evitare qualsiasi forma di redistribuzione di matrice statale condotta dallo stesso tramite regimi di sussidi o programmi di welfare, Friedman proponeva inoltre l'accostamento al regime della *flat tax* di un altro tributo avente aliquota negativa, la cui azione non sarebbe stata troppo dissimile da quella di un qualsivoglia sussidio che venisse disposto nei riguardi di quelle fasce di reddito che fossero risultate inferiori al limite fissato per la *no tax area* (Friedman 1962; Marchese 2019, Schiavolin 2006).

Da questa formulazione originaria, come si vedrà, nel corso del tempo la *flat tax* è stata riproposta in varie versioni differenti.

Nel 1981 gli economisti Robert Hall e Alvin Rabushka, prendendo spunto dalla concettualizzazione di Friedman, avanzarono la proposta di sostituire la vigente imposta sul reddito statunitense con un sistema più semplice basato su un'imposta ad aliquota "piatta (*flat*). La proposta, spiegata nell'articolo dei due accademici intitolato "A Proposal to Simplify our Tax System" e pubblicato dal *Wall Street Journal* riscosse una certa attenzione, anche per via del fatto che nella pubblicazione era inserita una sorta di "cartolina postale" (Teller 2011) con cui individui o imprese avrebbero potuto procedere e effettuare la dichiarazione dei redditi in maniera totalmente autonoma compilando la cartolina predetta, andando quindi a evidenziare il grandissimo processo di semplificazione in ambito tributario che questo nuovo sistema impositivo avrebbe determinato (Hall, Rabushka 1985, 2011).

Il sistema concettualizzato da Hall e Rabushka destò particolare interesse, specialmente per via dei benefici in termini di trasparenza e semplificazione che sarebbero conseguiti da una sua applicazione. Già nel 1982 il dibattito sull'argomento si era fatto molto acceso e diffuso negli Stati Uniti, dove trovava sostegno in diversi accademici di formazione e idee molto differenti, quanto a livello politico, riscontrando l'interessamento di diversi esponenti politici collocati nei due tradizionali schieramenti rivali dei Repubblicani e dei Democratici. I due studiosi, preso atto del successo

incontrato dalla loro proposta, approfondirono l'analisi andando ad analizzare il modo in cui la *flat tax* avrebbe agito nel complesso dell'economia statunitense e quali impatti e ricadute avrebbe potuto generare (Hall, Rabushka 1985). I risultati di questo studio vennero pubblicati nel saggio *Flat Tax* del 1985, il cui eco superò anche l'interesse riscontrato dalla loro precedente proposta, tanto che Ronald Reagan, allora Presidente degli Stati Uniti, decise di coinvolgere i due economisti nella squadra preposta allo studio e alla revisione della politica tributaria statunitense, la *Tax Policy Task Force*, tramite la quale l'amministrazione Reagan, agendo a livello impositivo, contava di rivitalizzare il tessuto economico degli Stati Uniti. Il piano predisposto dal Governo statunitense e operativamente affidato alla *Tax Policy Task Force* mirava a ristrutturare dalle fondamenta il sistema tributario, partendo dal punto focale di una radicale semplificazione delle numerosissime aliquote e scaglioni d'imposta, che sarebbero state integralmente sostituite da due sole aliquote applicate a due soli scaglioni di reddito, una fissata al 15% e l'altra al 28%.

Nonostante l'iniziale enfasi che accompagnò il lavoro del team, ben presto sorsero numerosi dubbi circa la concreta possibilità di applicare questo modello al sistema tributario statunitense e, di conseguenza, l'interesse complessivo verso l'introduzione di un sistema di *flat tax* andò progressivamente scemando. Ciò che impediva l'introduzione di questo regime fu l'impossibilità di ridurre la spesa pubblica statunitense, come divenne evidente durante la successiva amministrazione Bush nel 1990. Si tentò comunque di riformare l'impianto delle casse statali, tramite l'*Omnibus Budget Reconciliation Act*, un piano di riforma fiscale che, discostandosi piuttosto nettamente dalle precedenti risposte, andava ad introdurre un'ulteriore aliquota supplementare stabilita al 31% e indirizzata ai ceti più abbienti (Teller 2011).

Nei fatti, gli studi e le proposte inerenti un sistema ad aliquota unica, anche se come si è visto non esattamente "puri", vennero messi in disparte per lasciare spazio a un processo di reintegrazione del più tradizionale sistema tributario precedente, formato da vari scaglioni e con una molteplicità di aliquote d'imposta, fenomeno che continuò e si fece anzi più marcato nella successiva amministrazione Clinton, durante la quale il Congresso degli Stati Uniti approvò una proposta legislativa che intendeva introdurre altre due aliquote ulteriori, una del 36% e l'altra del 39,6%, specificatamente rivolte alle fasce di popolazione più facoltose. L'attenzione verso la *flat tax* rimase scarsa fino al 1995, quando il Partito Repubblicano, maggiormente interessato alla questione, non riprese la maggioranza dei seggi al Congresso, sebbene tale rinnovato interessamento

non si sia mai concretamente esplicitato in delle proposte di riforma in sede legislativa. È opportuno comunque porre delle precisazioni in merito alla teoria proposta da Hall e Rabushka e delle peculiarità del loro modello di sistema tributario. Un primo e fondamentale aspetto innovativo, che segnava inoltre una netta discontinuità con le teorizzazioni precedenti relative anche ad altre fattispecie di modelli tributari, era costituita dalla circostanza che tutte le differenti tipologie reddituali di un dato individuo venivano considerate equivalenti, in maniera completamente indipendente dalla loro origine, e venivano sottoposte al prelievo fiscale esclusivamente attraverso una singola e relativamente bassa aliquota fissata al 19%, ideata allo scopo di evitare l'incentivazione a condurre atti o comportamenti da parte dell'individuo che andassero a riclassificare i propri redditi a fini elusivi o evasivi (Hall, Rabushka 1985).

Uno dei pregi principali di questo modello, più volte ribadito dai due autori ma anche evidenziato da altri commentatori, è che la configurazione del sistema tributario tramite la *flat tax* avrebbe determinato un'enorme semplificazione dello stesso e allo stesso tempo una grande semplicità di dichiarazione per i contribuenti, che avveniva con modello specifico e molto intuitivo, che permetteva quindi una sorta di auto-compilazione, tale da non richiedere l'ausilio di alcun professionista e in grado di agevolare le procedure di verifica da parte delle autorità preposte. Come accennato in precedenza, quest'opera di semplificazione, oltre che sull'abolizione di un gran numero di aliquote, era possibile grazie alla soppressione delle varie deduzioni e detrazioni. Ciò nonostante, i principi fondamentali dell'equità e della progressività, ritenuti essenziali per ogni modello tributario al fine di assicurare una redistribuzione effettiva dei redditi, venivano comunque garantiti dall'inserimento nel sistema di una soglia specifica di esenzione dal pagamento delle imposte, che nei fatti rendeva esentasse tutti i redditi che fossero inferiori a tale limite (Hall, Rabushka 1985).

Altro elemento di notevole rilievo in questo modello era il fatto che la *flat tax* veniva applicata a dei redditi concettualizzati come "reddito spesa", in maniera da semplificare ulteriormente il procedimento di individuazione della base imponibile e agevolare le procedure di accertamento da parte delle autorità preposte nell'individuare i comportamenti illeciti, come l'elusione e l'evasione (Marchese 2019). Questo sistema, inoltre, andava ad applicarsi ai redditi delle persone fisiche quanto a quelli delle persone giuridiche (Hall, Rabushka 1985). In realtà, al di là di questo, i due accademici ritenevano necessaria una discriminazione tra le due categorie reddituali, in ragione da un lato della determinazione della base imponibile, in base al fatto che il reddito venisse

prodotto da delle attività di lavoro autonomo o provenisse da una retribuzione fissa, e dall'altro allo scopo di individuare e tassare in maniera corretta ed efficace i redditi delle personalità giuridiche, permettendo inoltre di determinare la quota di reddito che il datore di lavoro corrispondeva al dipendente/salariato. I due studiosi ad ogni modo non ponevano questa discriminazione per non creare due sistemi tributari differenti in base alla provenienza dei redditi, anche se fossero previste due forme differenti in sede di dichiarazione reddituale, infatti, al contrario, entrambe le tipologie reddituali facevano parte del medesimo sistema integrato e restavano soggette all'aliquota unica del 19%.

La differenza si concretizzava nella diversa determinazione della base imponibile, tale che per le persone giuridiche la tassazione era strutturata secondo questo schema:

1. Fatturato lordo dell'impresa derivante dalla vendita di beni e servizi, da cui venivano sottratte:

1.1. Le spese per gli acquisti di beni e servizi;

1.2. I salari e gli stipendi, gli altri corrispettivi e i contributi previdenziali versati ai dipendenti;

1.3. Le spese inerenti gli acquisti di attrezzature, macchinari e impianti, ossia gli investimenti.

A livello operativo, questo modello tributario mirava in via principale, nei confronti delle attività produttive e specificatamente verso le persone giuridiche, a sottoporre a tassazione i loro redditi direttamente alla fonte. La finalità era quella di sottoporre una sola volta all'imposizione fiscale i redditi predetti, eliminando quindi la possibilità di una doppia tassazione, tramite un'aliquota relativamente bassa potendo così conseguire un tributo sui consumi contraddistinto da base imponibile piuttosto ampia. Si deduce in maniera intuitiva che una simile struttura impositiva puntasse in maniera netta a incentivare in maniera neutrale gli investimenti.

L'imposizione fiscale nei confronti dei contribuenti che percepivano una retribuzione fissa, invece, seguiva lo schema seguente:

1) Definizione del reddito, corrispondente al salario, stipendio o alla pensione;

2) Definizione di tutte le spese ed oneri deducibili;

3) Definizione della base imponibile, tramite la differenza tra il reddito percepito 1) e le spese deducibili 2);

4) Calcolo dell'imposta dovuta, con l'applicazione alla base imponibile 3) dell'aliquota al 19%.

Secondo i due autori, l'applicazione di questo modello di *flat tax* avrebbe apportato dei

sensibili miglioramenti all'economia statunitense, permettendo in primo luogo una netta riduzione dei costi legati alla *compliance* fiscale e poi migliorando la capacità di redistribuzione del reddito del sistema tributario, incrementando la progressività e l'equità del metodo impositivo. Più nel dettaglio, in ragione dell'introduzione di un regime basato su unica aliquota "bassa", si sarebbe andato a fornire un deciso impulso in termini di propensione all'occupazione nel mercato del lavoro, poiché si sarebbe venuto a determinare un aumento dei salari, che a sua volta, conseguentemente, avrebbe portato a un miglioramento delle performance lavorative dei salariati per via delle migliori motivazioni (Hall, Rabushka 1985). Questa dinamica, che si sarebbe accompagnata a una costante e maggiore propensione ad attuare degli investimenti rilevanti, avrebbe portato ad un conseguente incremento e ricerca più capillare di settori economici e produttivi contraddistinti da un'elevata produttività.

Riprendendo quanto esposto in precedenza e andando a riassumere brevemente, secondo Hall e Rabushka, la ristrutturazione del sistema tributario con l'introduzione della *flat tax*, articolata su due aliquote, una pari allo 0% da applicarsi a tutti i redditi inferiori a una soglia determinata (la cosiddetta *no tax area*) e un'altra pari al 19% destinata a tutti gli altri contribuenti, avrebbe assicurato un sostanziale incremento degli stimoli per i contribuenti nel loro complesso, incrementando da un lato i livelli occupazionali e dall'altro la produttività dei lavoratori, escludendo una minima parte di quest'ultimi che potenzialmente era sottoposta precedentemente a un'aliquota fiscale inferiore o che sarebbero disincentivati a massimizzare in maniera ulteriore il proprio livello di reddito in ragione di un netto incremento dello stesso generato dall'entrata in vigore della *flat tax* (Hall, Rabushka 2011).

Gli effetti predetti, ad ogni modo, non si verificherebbero nel breve termine in seguito all'introduzione del nuovo modello tributario, richiedendo invece un arco temporale più vasto a seconda delle caratteristiche specifiche di ogni sistema economico, come, ad esempio, la rigidità propria di singoli settori produttivi o del mercato del lavoro.

Ulteriori effetti benefici si sarebbero avuti in merito alla formazione del capitale. Con il sistema tributario vigente all'epoca degli studi di Hall e Rabushka negli Stati Uniti, i redditi d'impresa erano soggetti a un livello impositivo piuttosto forte, da un lato riducendo l'investimento e la propensione agli stessi, e dall'altro portando nelle casse federali un gettito fiscale generalmente ritenuto insoddisfacente. L'erario, allo scopo di garantire un certo livello minimo di investimenti, era intervenuto riconoscendo una serie di agevolazioni di natura fiscale alle imprese, tramite minori prelievi sui fondi e sulle

casce pensionistiche o previdenziali, ma trascurando di intervenire in maniera diretta alleggerendo la pressione fiscale e quindi il carico impositivo, che nei fatti determinava un forte disincentivo alla costituzione di nuovi settori di business o di intere attività o imprese. In ragione di questo, nonostante la generazione del patrimonio si attestasse su dei livelli mediamente elevati, si andavano a privilegiare e incentivare gli investimenti in settori o attività a bassa produttività. Il maggiore ostacolo che disincentivava alla creazione di nuove e innovative realtà produttive veniva individuato dai due accademici nel regime di doppia tassazione sostanziale operata dall'allora vigente sistema tributario cui si trovano soggetti gli utili aziendali che poi, sotto forma di dividendi, venivano redistribuiti. L'introduzione della *flat tax* avrebbe permesso di superare questo stato di cose, in quanto presumeva uno specifico fattore di stimolo coincidente con l'esclusione totale dalla base imponibile delle imprese di tutte le spese rappresentate dagli investimenti, di qualunque natura essi fossero, andando quindi a edificare una struttura efficiente e produttiva per l'impiego dei capitali, incrementando di conseguenza i rendimenti di quest'ultimi (Hall, Rabushka 2011).

Infine Hall e Rabushka ritenevano che l'introduzione della *flat tax* avrebbe avuto delle ricadute positive anche sui tassi di interesse sul capitale di debito, poiché essa avrebbe generato un crollo istantaneo dei tassi di interesse, in via principale determinato dall'esclusione dell'imposizione da parte degli istituti di credito di tassi di interesse attivi. Inoltre, l'eliminazione dal sistema tributario del regime delle detrazioni e quindi, di conseguenza, dell'eliminazione dalle detrazioni degli interessi passivi dal computo della base imponibile, avrebbe infatti spinto i debitori a una pressione forte e progressiva verso gli istituti di credito al fine di abbassare i tassi.

## 1.2 L'evoluzione della dottrina statunitense e gli altri sviluppi.

Successivamente alle ricerche di Hall e Rabushka furono portati avanti numerosi studi sulla *flat tax*, sia dal lato accademico ed economico che in quello politico, al fine di comprendere meglio effetti ed impatti nel sistema economico qualora tale modello venisse effettivamente applicato a un sistema tributario. L'attenzione sull'argomento restò particolarmente elevata negli Stati Uniti, anche in seguito alla ricerca condotta da Lane B. Teller e i cui risultati furono poi pubblicati dall'American University of Washington. Teller riteneva che, da un punto di vista teorico, gli studi di Hall e Rabushka fossero decisamente innovativi e dalla portata rivoluzionaria, sebbene proprio

quello stesso modello non potesse essere applicato concretamente. La critica avanzata da Teller seguiva nei fatti le considerazioni presentate in precedenza da altri economisti e accademici, i quali ritenevano, quale principale fattore critico, che una riforma del sistema tributario condotta tramite la *flat tax* non avrebbe garantito alle casse dell'erario delle entrate sufficienti, finendo col diventare insostenibile nel medio-lungo termine (Teller 2011).

Inoltre la critica andava ad individuare ulteriori fattori critici in merito all'introduzione della *flat tax*, partendo dalla disanima dei principali indicatori che tutti i sistemi tributari dovevano possedere per essere ritenuti validi ed efficienti:

1) Requisito dell'efficacia. Sebbene fosse ampiamente riconosciuto che un regime di *flat tax* godesse di un'elevata semplicità, sia in ragione della semplicità stessa di un'unica aliquota, della semplificazione derivante dall'uniformità con cui venivano considerate le fonti di reddito nonché dall'eliminazione di deduzioni, detrazioni e scaglioni di imposta, quanto dalla semplificazione per il contribuente in sede di dichiarazione che poi si traslava anche alle autorità fiscali e andava ad eliminare i costi legati ai professionisti e agli oneri di verifica e di controllo, proprio questa semplicità veniva criticata da molti, poiché si riteneva che non fosse possibile mantenerla nel medio-lungo periodo. Quest'impossibilità deriva dalla necessità, più volte verificatasi, di dover adattare l'intero sistema tributario alle condizioni contingenti e alle esigenze del sistema economico, decretando di fatto, in simili evenienze, un eccessivo ricorso a normative di carattere correttivo che avrebbero reso di nuovo il sistema complesso o, addirittura, ancora più complicato di quanto non fosse precedentemente all'introduzione della *flat tax*.

2) Effetti sul sistema economico. Secondo i suoi sostenitori, l'introduzione della *flat tax* andrebbe a stimolare la crescita dell'economia, poiché l'introduzione di un'aliquota più bassa rispetto a quelle vigenti in precedenza, genererebbe un incremento del tasso di partecipazione al lavoro e di conseguenza un incremento occupazionale e inoltre porterebbe a un aumento delle ore di lavoro da parte degli occupati e quindi a un aumento del reddito. Malgrado questo, la critica evidenziava che una rilevante diminuzione dell'aliquota destinata a incidere sui redditi più elevati congiuntamente all'allargamento della base imponibile, tale da ricomprendere un numero nettamente più alto di fasce di reddito medio-basse, fosse suscettibile di innescare dei fenomeni di natura recessiva, in ragione del generalizzato e sostanziale aumentato dell'imposizione fiscale.

3) Requisito dell'equità. Hall e Rabushka consideravano il modello della *flat tax* molto più equo rispetto all'allora vigente sistema tributari, poiché esso determinava sulla stragrande maggioranza dei redditi una sensibile riduzione della pressione fiscale ed anche in quanto, tramite l'eliminazione delle deduzioni e detrazioni, era in grado di impedire che delle strategie e comportamenti evasivi ed elusivi venissero posti in essere da parte di quanti percepivano alti redditi. Alcune ricerche hanno tuttavia dimostrato che l'applicazione della *flat tax* tendeva a produrre un mutamento nella distribuzione dei redditi, indirizzata verso quelli più elevati e quelli più bassi, determinando nei fatti dei benefici maggiori per le fasce di popolazione più ricche e più povere ma svantaggiando fortemente il ceto medio. Proprio questo livello di contribuenti si troverebbe infatti ad essere sottoposto a un'aliquota non dissimile da quella precedente all'introduzione della *flat tax* ed inoltre resterebbe estraneo alla *no tax area*, non trovandosi quindi a beneficiare di alcun sostanziale intervento di riforma.

4) Affermazione in sede politica. Negli Stati Uniti, a partire dal 1980 e per tutti i successivi decenni, non sono stati risparmiati sforzi in sede politica e legislativa per giungere all'approvazione della *flat tax*, sebbene con risultati generalmente scarsi e improduttivi, aspetto questo che lascia intendere come una riforma del sistema tributario di questo senso non goda di una reale sostenibilità a livello politico.

5) Capacità di ridurre l'evasione fiscale. I sostenitori della *flat tax* ritenevano che l'introduzione di questo modello impositivo fosse suscettibile di apportare un rilevante contributo alla lotta all'evasione fiscale, portando a una netta riduzione del fenomeno (Marchese 2019). Altri accademici, al contrario, hanno sottolineato come non ci siano evidenze empiriche a sostegno di tale ipotesi e, pertanto, questo rapporto non sussistesse necessariamente. Infatti, ponendo che a un soggetto evasore si andasse ad applicare una sanzione proporzionale alle imposte evase, la riduzione delle imposte automaticamente porterebbe a una riduzione delle sanzioni, fattispecie questa che andrebbe al contrario a incentivare altri soggetti ad evadere. Detto questo però, la critica specificava che non si potesse rigettare a priori l'eventualità che, successivamente alla riduzione del carico fiscale in ragione dell'introduzione di un regime di *flat tax*, si potesse effettivamente verificare una contrazione più o meno sensibile del fenomeno dell'evasione fiscale, restando però fondamentale non considerare questa eventualità *ex ante* all'introduzione della *flat tax*, in relazione all'identificazione delle risorse finanziarie con cui sostenere i costi di una riforma del sistema tributario condotta in tal senso.

La critica portata da Teller e da altri studiosi non congelò tuttavia il dibattito intorno alla

*flat tax*, di cui una rivisitazione fu presentata nel 2011 dall' *Heritage Foundation* con lo studio dell'economista J. D. Foster le cui risultanze furono pubblicate nell'articolo "*The New Flat Tax: easy as one, two, three*". È molto importante evidenziare come questa riformulazione, o meglio, questa nuova concettualizzazione della *flat tax* mirasse a presentare una riforma che fosse "*revenue neutral*", ossia che per quanto potesse generare una variazione percentuale del carico fiscale, lo stesso generasse una variazione del gettito totale né in segno positivo né in segno negativo, attenendosi quindi a un principio di neutralità (Foster 2011).

La "*new flat tax*", pertanto, fissava le entrate tributarie statunitensi alla soglia, calcolata sulla media storica, del 18,5 %, del Prodotto Interno Lordo, quindi circoscrivendole a quella quota del sistema economico statunitense. Inoltre, questo modello, indicava il grado di redistribuzione del reddito e la quota di imposizione fiscale come delle scelte di ordine esclusivamente politico e che in quanto tali non fossero da prendere in considerazione in sede di teoria economica, con quest'ultima che in via principale doveva limitare la sua azione ad elaborare la struttura complessiva del sistema impositivo.

Questa teorizzazione partiva dalla necessità di presentare una riforma complessiva del sistema tributario statunitense, individuando due precise condizioni, ossia assicurare da un lato delle politiche fiscali dotate di maggiore coerenza temporale e che quindi non si ponessero tra loro in antitesi generando delle distorsioni e dall'altro mirando ad evitare qualsiasi dispersione in termini di performance economica che si potesse ravvisare quale conseguenza del sistema impositivo allora vigente (Foster 2011).

Quindi la *new flat tax* si riproponeva di raggiungere un traguardo molto più ampio delle precedenti concettualizzazioni, non limitato alla dimensione fiscale/tributaria, ma che si allargava all'intero complesso del sistema economico, rendendolo più forte e dinamico, senza per questo andare a modificare il modo in cui la pressione fiscale era distribuita, mantenendo quindi lo stesso grado di progressività dell'imposizione fissato dal sistema allora in vigore.

Allo scopo di garantire una efficace e adeguata crescita del sistema economico, venivano parimenti individuate le principali caratteristiche che dovevano essere possedute da una simile riforma tributaria, la cui implementazione avrebbe appunto consentito di raggiungere tale obiettivo.

Come lecito attendersi trattandosi di una riformulazione della *flat tax*, in prima istanza il sistema tributario deve essere strutturato su un'unica aliquota d'imposta, eliminando

quindi ogni possibile distorsione circa il processo decisionale in ambito economico. Secondariamente, riprendo in questo i punti di forza della concettualizzazione della *flat tax*, questa riforma doveva tassativamente assicurare una decisa trasparenza del sistema tributario e una netta semplificazione dello stesso. Il requisito della trasparenza veniva considerato indispensabile al fine di permettere ai contribuenti di poter programmare in anticipo gli effetti e le conseguenze delle loro scelte e azioni in termini fiscali, dando loro la facoltà di comprendere appieno il carico fiscale che integralmente gravava sui propri redditi. La trasparenza era anche fondamentale in quanto avrebbe consentito di illustrare e far comprendere ai contribuenti i benefici derivanti dal pagamento dei tributi, quali ad esempio i pubblici servizi o le altre prestazioni erogate dallo Stato. Una maggiore semplicità del sistema, infine, avrebbe consentito di gestire in maniera nettamente più efficiente lo stesso sistema tributario, verificando con maggiore facilità che i contribuenti non andassero a sfruttare le complessità del regime fiscale per porre in essere comportamenti evasivi o elusivi.

Anche il carattere della neutralità della riforma veniva ritenuto essenziale, specialmente nei riguardi del livello di incidenza impositiva, degli investimenti e del risparmio. Differenziandosi dall'allora sistema tributario vigente, la *new flat tax* non avrebbe presentato dei gradi di imposizione differenti sui redditi risparmiati o una tassazione che potenzialmente potesse scoraggiare gli investimenti per le attività produttive in ragione del peso dell'imposizione tributaria. Il rispetto di questo principio/requisito avrebbe permesso un maggiore controllo sulla propria sicurezza economica al complesso dei contribuenti, garantendo inoltre all'intero sistema economico un base più ampia di risorse finanziarie su cui impostare la propria crescita, incentivando le imprese a investire le proprie risorse in quei settori o attività più proficui.

Della medesima importanza era la capacità del sistema tributario di assicurare che i soggetti percettori di redditi bassi non vedessero le loro risorse ulteriormente limitate o erose dal livello dell'imposizione ma che, al contrario, il sistema tributario fosse in grado di assicurare che tutti gli altri contribuenti, che non corrispondessero alle fasce coi redditi inferiori, contribuiscano alla copertura dei costi pubblici nella loro totalità.

Infine Foster poneva particolare attenzione sulla circostanza che la riscossione delle imposte fosse tale da impedire il verificarsi di qualsiasi altra forma di distorsione di natura fiscale. L'autore infatti, allo scopo di configurare un ottimale sistema fiscale, strutturò il modello della *new flat tax* sulla base dei principi esposti in precedenza. In merito alle persone fisiche, l'autore impostava il modello secondo la progressione

numerica 1-2-3, ossia un'aliquota, due crediti e tre deduzioni. Nella sostanza, il sistema teorizzato prevedeva un'unica aliquota stabilita nella soglia del 28% sugli stipendi, salari e tutti i benefici inerenti, da cui andava dedotto il risparmio complessivo netto. Il reddito imponibile, quindi, era ridotto dall'importo netto del risparmio e quest'ultimo sarebbe stato soggetto a tassazione solo quando sarebbe stato speso, assicurando agli individui in questa maniera di essere esclusivamente soggetti all'imposizione fiscale su ciò che avrebbero ritirato dall'economia e non sul risparmio messo in disponibilità da terzi per l'investimento.

Questo nuovo modello di *flat tax* prevedeva inoltre due crediti d'imposta, entrambi non rimborsabili: uno riguardante le spese relative all'assicurazione sanitaria e l'altro, l'*earned income credit*, indirizzato al reddito garantito nei confronti dei lavori e percettori di redditi bassi. La *new flat tax* infine prevedeva tre deduzioni, indispensabili al mantenimento della neutralità economica e riguardanti le spese per l'istruzione superiore, i contributi erogati per beneficenza e gli interessi relativi ai mutui ipotecari.

La stessa aliquota applicata nei confronti delle persone fisiche, fissata al 28%, sarebbe stata applicata anche nei confronti delle persone giuridiche, ma con una portata più ampia, andando a incidere sui ricavi conseguiti dalla vendita di beni, prodotti e servizi, dai quali andavano detratte le spese inerenti i salari e gli stipendi dei dipendenti e l'insieme dei costi aziendali, presentando inoltre la stessa deduzione per la spesa per investimento presentata nella teorizzazione elaborata da Hall e Rabushka (Foster 2011). In definitiva, la *new flat tax* rispetto alle precedenti teorizzazioni, e in particolare da quella degli altri studiosi citati, di *flat tax* differiva sostanzialmente per la sua più ampia completezza, postulando l'eliminazione di tutti gli altri tributi e imposte esistenti, ivi comprese le accise e definendo, in maniera chiara e corretta la necessaria base fiscale indispensabile per le funzioni pubbliche e statali.

### 1.3 I presunti vantaggi della *Flat Tax*: un'analisi critica.

Il dibattito circa l'opportunità o la necessità di introdurre un sistema improntato sulla *flat tax* è stato e rimane tuttora un argomento dalla forte connotazione ideologica che in non pochi casi si allontana dalla dottrina per spingersi maggiormente verso l'area politica, con sostenitori e detrattori collocati a due opposti estremi, fattispecie questa che inficia in misura rilevante un'analisi neutra dei costi e dei benefici che una simile ristrutturazione del sistema tributario potrebbe generare e di quali incognite

accompagnino il suo processo di transizione.

Il grande successo incontrato nel corso del tempo dalla concettualizzazione di Hall e Rabushka, molto superiore anche alla successiva presentazione della *new flat tax* di Foster, e sebbene non abbia mai avuto concreta e integrale applicazione negli Stati Uniti, ha riscontrato una notevole attenzione in diversi Paesi dell'Est Europa (Marchese 2019), in cui sono stati posti in essere e implementati dei modelli che, a vario titolo e alcune differenze, si rifacevano ad essa.

Va tuttavia chiarito che, specialmente a partire da questo periodo, si è fatto spesso un uso improprio e impreciso della dicitura *flat tax*, utilizzandola in maniera generica dei modelli tributari e fiscali molto differenti tra loro. Come ben si desume da questa prime considerazioni, gli impatti derivanti dall'adozione di una *flat tax* non possono essere considerati vantaggiosi o svantaggiosi in maniera assoluta, in quanto la valutazione degli stessi dipende dalle caratteristiche sociali, economiche e tributarie di ciascun Paese.

Pertanto è molto utile delimitare e individuare correttamente le caratteristiche e i tratti comuni a diversi sistemi tributari indicati con la dicitura *flat tax*.

Come esposto in precedenza, il minimo comune denominatore che accomuna tutte le esistenti tipologie di *flat tax* è la presenza di un'unica aliquota, tendenzialmente "bassa", che abbia la seguente struttura teorica:

$$T = tY$$

In cui:

$T$  è l'ammontare dell'imposta

$t$  corrisponde all'aliquota unica

$Y$  è il valore della base imponibile.

A livello pratico, nella maggioranza dei casi, non essendo mai stata applicata nella sua forma pura, assume invece questa struttura:

$$T_F(Y) = \text{MAX} [t(Y - A_F), 0]$$

In cui:

$T_F$  è l'imposta da pagare sul reddito  $Y$ ;

$T$  corrisponde all'aliquota marginale positiva;

$A_F$  sono invece le deduzioni personali, variabili per ogni contribuente.

Questo determina che quando ci si riferisce alla *flat tax* sia da intendersi un sistema tributario nel quale l'imposta sul reddito assume tale aspetto e sia adatto alla formula precedente. È anche da evidenziare il fatto che, in tutti i diversi contesti in cui è stata applicata la *flat tax* nelle sue varie declinazioni, non si è realizzato un mero cambio delle aliquote quanto bensì un mutamento complessivo dell'intero sistema tributario e della struttura burocratica ad esso connessa, oggetto di ristrutturazioni profonde.

Quest'ultimo aspetto si ricollega infatti a uno dei principali pregi presentati dai sostenitori della *flat tax*, ossia la semplificazione del sistema tributario, la quale, per essere soddisfacentemente raggiunta, implica necessariamente un intervento di ristrutturazione dell'impianto fiscale e dei livelli burocratico e normativo (Marini 2018, Osculati 1996). Difatti, una riforma fiscale del sistema orientata in questo senso non è certamente un processo immediato e semplice, questione questa che viene sempre presentata dai critici proprio quale contraltare del vantaggio della semplificazione complessiva che apporterebbe l'introduzione della *flat tax*. Sul punto viene però riconosciuto anche dai critici che, una volta condotta quest'opera di riconfigurazione del sistema, si otterrebbe un'effettiva semplificazione (Osculati 1996).

Più nel dettaglio la predetta semplificazione si avrebbe già al livello della base imponibile e della sua determinazione, in quanto la liquidazione delle imposte dovute si ha dopo che dal reddito complessivo del contribuente vengono sottratti tutti gli oneri deducibili e dall'imposte lorde vengono detratte le detrazioni spettanti. Proprio quest'ultime rappresentano una pratica fiscale diffusa in tantissimi Paesi, che ricomprende differenti agevolazioni e bonus riconosciuti al contribuente, presentando però lo scotto che questi sgravi fiscali costituiscono per l'intero sistema un innalzamento della sua complessità, con conseguente gravosità per i contribuenti in sede di dichiarazione, costretti a rivolgersi a dei professionisti, e determinando altresì dei costi rilevanti sotto il profilo della *compliance* fiscale.

Come accennato in precedenza, gran parte dei modelli tributari di tipo *flat tax* prevedono, quale effetto dell'adozione di un'unica aliquota, lo smantellamento quasi

totale del sistema delle detrazioni, accompagnando tale opera con l'introduzione, o l'allargamento qualora fosse già vigente, di una fascia di contribuenti esente indipendentemente dalla tipologia reddituale di riferimento. Questo farebbe sì che rimarrebbero in vigore solo pochi e determinati sgravi strettamente connessi alla situazione personale/familiare del contribuente e anche necessari a calibrare e adeguare il prelievo impositivo alla capacità contributiva reale dello stesso, come ad esempio le deduzioni o detrazioni per le spese sanitarie o per i carichi familiari, necessari al fine di assicurare una concreta personalità dell'imposta (Fedele 2020).

Anche nel versante produttivo e delle persone giuridiche la *flat tax* interverrebbe in maniera simile, qualora effettivamente l'aliquota riferita al reddito d'impresa venga posta sul medesimo piano di quella personale, andando quindi ad eliminare la necessità di un secondo e ulteriore livello di tassazione, che è invece necessario nelle fattispecie di sistemi tributari progressivi che prevedono delle imposte con aliquote graduate (Heath 2006), rimuovendo quindi tutte le distorsioni derivanti da questo regime impositivo (Keen, Kim, Varsano 2006). Infatti si verrebbe a determinare che un socio andrebbe a ricevere un dividendo che sarebbe stato già interamente soggetto a imposizione tributaria a capo della società e che pertanto non andrebbe a formare il suo reddito complessivo. Allo stesso modo è stata proposta un'alternativa, ossia l'esenzione totale dei profitti societari, eliminando quindi l'imposta societaria alla radice, ai quali si applicherebbe l'imposta solamente al livello personale in sede di distribuzione dei dividendi (Stevenato 2016). In maniera analoga, non si avrebbe più l'esigenza di sottoporre a imposizione fiscale le plusvalenze generate dalla vendita di partecipazioni, escludendo l'ipotesi di vendite a carattere speculativo, che non costituiscano gli utili derivanti dalla società partecipata o che quest'ultima consegua in futuro (Hall, Rabushka 2011).

Anche dinnanzi a queste precisazioni e alla loro valenza, una parte della critica ne ridimensiona l'apporto benefico, reputando questa semplificazione derivante dalla *flat tax* decisamente esagerata, ritenendo che la presenza di diverse aliquote a loro volta graduate non costituisca poi una reale complicazione del sistema tributario, avendosi un livello di digitalizzazione tale che il contribuente, sia esso persona fisica che giuridica, avvalendosi dei programmi informatici dedicati, sia in grado di conoscere e quindi ottemperare adeguatamente a tutti gli adempimenti fiscali del suo caso di specie.

Si tratta di una critica molto severa che non manca di generare dibattito in dottrina, a fronte della presa d'atto che l'esistenza di un sistema con una pluralità di aliquote vada

a incentivare, in una certa qual misura, comportamenti elusivi e anche marcatamente evasivi, come ad esempio la ripartizione del reddito tra più soggetti a livello familiare onde abbassare il carico fiscale complessivo o a mascherare, con il ricorso a enti societari, i redditi percepiti. Questo dall'altro determina dei costi maggiori per l'amministrazione tributaria, costretta a varare norme destinate a contrastare i comportamenti elusivi ed evasivi da parte dei contribuenti, al fine di evitare che la progressività dell'imposta venga ulteriormente erosa. Ne sono esempio le norme che vietano all'imprenditore di dedurre i compensi erogati ai coniugi o familiari (Art. 60 TUIR) o quelle che vanno a circoscrivere l'ammontare massimo entro cui il reddito prodotto da un'azienda familiare possa essere imputato ai collaboratori (co. 4 art. 5 TUIR).

Come è noto, queste fattispecie incrementano la complessità del sistema, generando errori o incrementando la possibilità di compierne in sede di dichiarazione, tenuto conto del fatto che spesso la stessa normativa è complicata e di interpretazione difficile per la maggior parte dei contribuenti, aspetto questo che determina il ricorso contro la procedura di verifiche e controlli, che costituiscono dei costi ulteriori.

La soppressione delle esenzioni, degli sgravi e delle varie agevolazioni fiscali può portare ad ulteriori benefici che superano la semplificazione del sistema. In prima istanza se ne avvantaggerebbe l'erario, che avrebbe la possibilità di rientrare, tramite il risparmio di spesa, dagli ingenti costi relativi agli organi di vigilanza, ai controlli e delle stesse somme poste a copertura delle agevolazioni, infatti si avrebbe un rafforzamento generale delle basi imponibili in quanto i contribuenti non usufruirebbero più del complesso delle detrazioni e deduzioni previste dalla legge e con il proprio imponibile viene abbattuto. Da un lato quindi la pubblica finanza non dovrebbe più subsidiare le spese che i contribuenti sostengono, non trovandosi a rinunciare a parte del gettito e dall'altro risparmierebbe tutti i costi relativi agli accertamenti circa l'effettiva veridicità delle dichiarazioni reddituali. I procedimenti con cui le dichiarazioni vengono esaminate comporta infatti un dispendio non trascurabile, e che comporta l'esame da parte dei competenti uffici della documentazione attestante i giustificativi di spesa.

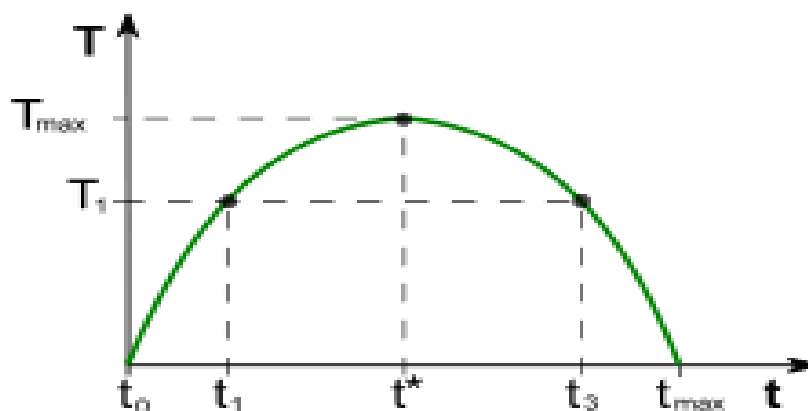
Inoltre, aspetto non secondario, l'abrogazione del complesso delle agevolazioni fiscali andrebbe a eliminare o ridurre sensibilmente le distorsioni che questo regime provoca a livello di equità, rendendo nei fatti l'aliquota fiscale effettiva più trasparente, poiché l'uso delle agevolazioni decrescenti rispetto al reddito va ad alterare la progressività su cui sono impostate formalmente le aliquote (Carpentieri 2012).

Non è raro infatti che siano i redditi più elevati a beneficiare maggiormente dei regimi di deduzione a parità di esborso con altri contribuenti, sebbene formalmente siano sottoposti a delle maggiori aliquote marginali. Diverso è il caso delle detrazioni, che incidendo sull'imposte dovute, vanno a beneficio dei percettori dei redditi più bassi ma che presentano la criticità che risulta impossibile una loro fruizione integrale qualora la detrazione sia maggiore dell'imposta lorda (Baldini, Bosi 2001).

Nel merito, alcuni autori (Stevanato 2016) sottolineano come l'abrogazione delle detrazioni e delle deduzioni possa contribuire ad efficientare maggiormente il sistema, riallocando le risorse in maniera ottimale, in quanto quest'ultime vengono allocate in maniera inefficiente per via dell'azione politica, che tramite la prospettiva di un risparmio d'imposta va a distorcere i comportamenti economici, indirizzandoli verso determinati consumi e/o investimenti; aspetto che portato all'estremo, finisce con l'incentivare i contribuenti a ricercare delle strategie più o meno lecite con cui rendere meno gravoso il loro prelievo fiscale, disincentivandoli invece dal cercare di accrescere il loro imponibile e quindi il proprio reddito (Hall, Rabushka 2011).

Un ulteriore fattore di pregio della *flat tax*, già accennato in precedenza, e ribadito con vigore dai suoi sostenitori, riguarda la riduzione e abbassamento della pressione fiscale. Questo fenomeno è stato spesso spiegato facendo ricorso alla cosiddetta "Curva di Laffer", ossia con la curva elaborata dall'economista dell'*University of Southern California*, che sembra illustrare gli effetti dell'adozione di un'aliquota piatta, sebbene la sua presentazione non fosse direttamente collegata alla *flat tax*, ma bensì accompagnasse la proposta di riduzione delle imposte dirette inoltrata all'allora Presidente degli Stati Uniti Ronald Reagan (Delbono 2023).

**Figura 1.1 – Curva di Laffer**



Fonte: <https://commons.wikimedia.org/>

Nel grafico il livello della pressione fiscale si trova lungo l'asse orizzontale, mentre le entrate fiscali in quello verticale. Il principio generale della dimostrazione grafica indica che oltre una determinata soglia di pressione fiscale non è più conveniente condurre un'attività economica, in quanto, oltrepassato quel punto ( $t^*$ ) gli individui si ritrovano soggetti a una pressione fiscale eccessivamente elevata e insostenibile, cosa che li spinge a non produrre di più, innescando dei processi elusivi e pertanto riducendo in ragione di questo il gettito fiscale. Quindi, una volta che viene superato il livello ottimale dell'aliquota, il gettito fiscale si riduce per l'elusione, l'evasione o per la sottrazione (Laffer 2004).

Pertanto, i sostenitori di quest'approccio sono propensi a ritenere che la riduzione della pressione fiscale e quindi l'abbattimento delle aliquote al di sotto della soglia critica predetta consenta un incremento parallelo delle entrate fiscali e della crescita dell'economia, sebbene, come fatto notare da molte voci critiche, non si abbiano al momento delle prove empiriche che supportino questi assunti e la stessa Curva di Laffer ed anzi alcuni autori presentino evidenze di segno diametralmente opposto (Delbono 2023).

Un ulteriore ordine di critiche è stato presentato in dottrina sul modello elaborato da Hall e Rabushka. Tra le analisi accademiche in merito alla stima degli impatti derivanti dall'introduzione dell'aliquota unica in un sistema tributario merita senza dubbio di essere citata la simulazione redatta nel 2006 da Conesa e Kruger e poi pubblicata nel *Journal of Monetary Economics*, i cui risultati si discostano parzialmente dalle aspettative molto più positive formulate da Hall e Rabushka. Secondo Conesa e Kruger, infatti, l'applicazione di una *flat tax* fissata al livello ottimale stimato del 17,2 %, con un'esenzione di 9.400 \$ personale, determinerebbe una lievissima riduzione della pressione fiscale per i redditi inferiori ai 18.200 \$ e una diminuzione più sostanziale invece per i redditi superiori ai 65.000 \$, presentando però un sensibile aggravio per i redditi intermedi, andando così a supportare una delle prime critiche mosse all'elaborazione di Hall e Rabushka che individuava proprio nelle fasce di reddito medio le più penalizzate dall'introduzione di un'unica aliquota.

Inoltre la simulazione dimostrava come la produttività dei redditi più elevati tendesse a migliorare nel lungo periodo, sebbene a fronte di un lieve incremento del consumo, pari all'1,7%, e agli ancora inferiori aumenti del reddito, pari allo 0,64%, e dell'offerta di lavoro, circa dello 0,54% (Conesa, Kruger 2006).

Parimenti oggetto di intenso dibattito è l'effetto di stimolo alla crescita economica

derivante dall'introduzione della *flat tax*, che i sostenitori della stessa imputano al fatto che essa andrebbe a minimizzare il rischio d'impresa e ad erodere in maniera sensibile il disincentivo al lavoro in ragione della pressione fiscale minore (Heath 2006).

È piuttosto frequente, in sede politica, l'introduzione della *flat tax* si accompagni, perlomeno nelle intenzioni, a una riduzione più o meno marcata d'imposta, andando a stabilire l'aliquota ad un livello tendenzialmente basso. Ne consegue che il taglio dell'aliquota dovrebbe andare a stimolare la crescita dell'economia, incentivando gli investimenti in ragione di una formazione più efficiente del capitale e del fatto che le imprese stesse destinerebbero agli investimenti una quota maggiore dei profitti (Baldini, Bosi 2001) e stimolando inoltre i consumi, poiché i contribuenti, al netto del prelievo impositivo, vedrebbero espandersi il proprio reddito (Baldini, Rizzo 2020).

Un impulso notevole si avrebbe anche nel mercato del lavoro, in quanto ogni lavoratore/contribuente sarebbe incentivato a produrre, e quindi guadagnare, di più, avendo la consapevolezza di non dover poi subire un prelievo che eroda una cospicua porzione dei suoi redditi. Pertanto, sarebbe lecito attendersi di conseguenza un netto incremento dei livelli di occupazione e il calo del tasso di disoccupazione, per effetto combinato dell'incentivo al lavoro e della creazione di nuove opportunità lavorative. I sostenitori della *flat tax* insistono con particolare rilievo su questo punto, affermando che un sistema tributario prevedente delle aliquote scaglionate ed elevate tenda a frenare l'attività economica, eroda la motivazione e quindi l'incentivo a lavorare, investire e risparmiare (Hall, Rabushka 2011, Heath 2006).

Nella sostanza, un sistema tale tende a penalizzare, se non proprio punire, il successo, senza valorizzare chi produce e cerca di elevare il proprio reddito. Questo, sostengono gli autori, ha delle ricadute gravose sull'intero sistema economico, in cui la propensione al lavoro viene pregiudicata e altresì i contribuenti vengono disincentivati all'investimento dalla prospettiva di veder ridotto il proprio reddito per via del carico impositivo.

In quest'ottica la *flat tax* apparirebbe dotata di un'efficacia maggiore, in grado di assicurare potenzialmente una crescita complessiva dell'economia e un maggiore livello di benessere ai contribuenti, da cui tutta la società trarrebbe benefici, pur presentando un particolare vantaggio per i percettori dei redditi più elevati. Questa circostanza, che solleva molte critiche di ordine sociale circa l'equità di un sistema configurato in questo modo (Visco 2023) troverebbe giustificazione, secondo i sostenitori, nel fatto che la teoria sulla tassazione ottimale postuli che l'incidenza dell'imposizione sui redditi più

elevati, allo scopo di limitare il disincentivo al lavoro e alla produzione, debba decrescere e non invece aumentare, come avviene invece nella maggioranza dei sistemi tributari. In questa maniera, i contribuenti percettori di redditi più elevati invece che far ricorso alle agevolazioni esistenti o cercare e attuare strategie elusive/evasive con cui sottrarre parte dei propri redditi al prelievo fiscale, dirotterebbero le porzioni di reddito attualmente soggette alle aliquote marginali più elevate verso degli investimenti più remunerativi ma soggetti ad imposizione fiscale.

Per questo motivo, viene fatto notare (Heath 2006) che la maniera migliore per imputare una parte più consistente della spesa pubblica sui ceti percettori di redditi più elevati sia quella di sottoporli a una pressione fiscale minore, affinché, grazie alla conseguente crescita economica, siano i ceti medi a beneficiare delle ricadute positive.

L'effetto cascata, proprio della *trickle-down economics*, viene ampiamente contestato dai detrattori e i critici della *flat tax*, in quanto i suoi assunti non possono essere dimostrati da prove empiriche e pertanto vengono ritenuti privi di fondatezza. Viene fatto notare che un maggior livello di risparmio non si traduce automaticamente in una maggiore propensione all'investimento in ambito produttivo, in maniera particolare nell'attuale economia globalizzata nella quale l'investimento finanziario è preferito a quello produttivo per via della sua maggiore redditività. Inoltre, i contribuenti più ricchi potrebbero benissimo utilizzare il risparmio derivante per incrementare le proprie rendite invece che destinarlo alla creazione di nuove opportunità di reddito che si troverebbero però soggette ad imposizione fiscale.

I critici sottolineano inoltre un'altra criticità sociale, ascrivibile al comportamento dei percettori di bassi redditi, la cui propensione al consumo tende a crescere man mano che il reddito si riduce, in quanto tale classe sociale consuma quasi totalmente o nella sua interezza il proprio reddito per i bisogni primari. Infine non mancano quanti si mantengono scettici dal rapporto inversamente proporzionale tra produttività e aliquote marginali, contestando in particolare i potenziali effetti di recupero dell'erario derivanti dalla crescita economica conseguente alla riduzione del carico fiscale sui contribuenti che percepiscono i redditi più elevati (Visco 2023).

Altre considerazioni, ascrivibili ai vantaggi riguardanti l'adozione della *flat tax*, riguardano gli effetti che essa avrebbe sull'economia sommersa, aspetto questo di particolare interesse per Paesi che, come il nostro, sono ampiamente interessati dal fenomeno. Per quanto sia oggetto di vivace dibattito in dottrina, da diverse parti viene fatto notare come un sistema tributario marcatamente progressivo e con aliquote

marginali elevate suscitano una percezione di ingiustizia da parte dei contribuenti verso lo stesso sistema fiscale, spingendoli se non incoraggiandoli a ricercare e/o porre in essere delle strategie elusive e in misura ancora maggiore evasive. I contribuenti infatti sarebbero incentivati a omettere, totalmente o parzialmente, alcuni dei propri redditi per ritrovarsi così in quegli scaglioni di imposta inferiori e quindi vedere ridotto il livello dell'imposizione fiscale (Hall, Rabushka 2011). Al contrario, si ritiene che un'unica aliquota inferiore possa favorire l'emergere dell'economia e dei redditi sommersi, e proprio la riduzione del fenomeno viene più che pacificamente ritenuta uno degli ostacoli più rilevanti all'effettiva riduzione del carico fiscale e all'attuazione di concrete politiche redistributive.

Quindi la *flat tax* si configurerebbe come un efficace strumento per il contrasto dell'economia sommersa, poiché la riduzione del livello impositivo non renderebbe più conveniente sottrarsi agli adempimenti e al prelievo fiscale; i contribuenti e le attività economiche sarebbero infatti maggiormente disposti a dichiarare i redditi effettivamente percepiti e a pagare le imposte senza dover più correre il rischio di vedersi comminate delle sanzioni pecuniarie e amministrative o, come in alcuni ordinamenti giuridici, di andare incontro a fattispecie di ordine penale.

Tuttavia, nonostante il valore di tali assunti, la critica tende a ridimensionarli in quanto non è possibile dimostrare con certezza assoluta l'esistenza di un nesso di causalità tra un intervento di riduzione degli oneri impositivi e l'emersione, più o meno spontanea e rapida, dell'economia sommersa, poiché tale ipotesi, oltre a non essere sicura, dipenderebbe non solo dall'abbassamento effettivo del carico fiscale ma anche da altri e diversi fattori e caratteri di ogni sistema economico (Giovannini 2018).

Non vi è infatti nulla che assicuri che i contribuenti, in particolare i percettori di redditi bassi che sono soggetti alle aliquote progressive più lievi, vadano a dichiarare quei redditi che attualmente vengono occultati; godendo di una pressione fiscale inferiore e al contempo di un reddito maggiore dichiarato essi potrebbero infatti trovarsi soggetti a un identico o simile prelievo impositivo restando perciò nella stessa situazione. In questo senso, in dottrina alcuni sono propensi a indicare che una concreta opera deterrente contro l'evasione non debba far affidamento su un minore carico fiscale quanto piuttosto su un rafforzamento dei controlli o un sistema di verifica più efficiente, essendosi riscontrato che le sanzioni stabilite dalla legge spesso non incidono rilevantemente sulle remore morali dei soggetti evasori.

Le obiezioni predette vengono spesso accompagnate a riflessioni più ampie,

maggiormente incentrate sulla possibilità concreta che i Paesi dell'Europa centro-occidentale, i cui ordinamenti sono improntati a uno schema impositivo tradizionale con aliquote graduate, possano concretamente adottare un modello ad aliquota unica. In merito a questo, e facendo riferimento al nostro ordinamento, sono due i grandi timori: il primo riguarda la necessità di conciliare le esigenze di gettito con quelle del principio di equità (Marchese 2019) e il secondo attiene al rispetto del vincolo costituzionale del principio di progressività, indicato al secondo comma dell'art. 53. (Borgia 2023, Delbono 2023, Giovannini 2018, Lupi, Sbroiavacca 2015, Visco 2023). Circa la prima questione, i sostenitori della *flat tax* vedono in essa la possibilità di operare una sostanziale razionalizzazione della spesa pubblica e quindi una ristrutturazione dei pubblici apparati (Giovannini 2018); mentre per la seconda fanno presente come la progressività impositiva si possa comunque avere, forse anche in maniera più accentuata rispetto all'esistente, facendo ricorso a delle detrazioni e deduzioni, comunque limitate (Hall, Rabushka 2011), senza che sia necessario differenziare tra i redditi l'aliquota. Le stesse evidenze, provenienti dai Paesi che hanno adottato la *flat tax*, sia pure con differenti accezioni e che affronteremo nel prossimo capitolo, non sembrano risolvere completamente i dubbi espressi da parte della dottrina né di avvalorare in maniera assoluta le tesi dei suoi sostenitori.

## Capitolo II La *Flat Tax* nelle esperienze estere

I modelli teorici esposti nel precedente capitolo, e in particolare quello presentato da Hall e Rabushka, e riguardanti una potenziale applicazione concreta della *flat tax* non sono rimasti ancorati al piano teorico, avendo trovato implementazione sotto varie forme e in contesti diversi. Attualmente esistono circa una quarantina di Paesi nel mondo che hanno adottato questo sistema tributario, nella gran parte economie in via di sviluppo o in fase di transizione da sistemi economici di tipo pianificato o che prevedevano dei sistemi impositivi marcatamente progressivi e anche particolarmente complicati. In questa sede ci si soffermerà sui diversi casi di alcuni Paesi europei, un tempo facenti parte del blocco comunista, che con la volontà di conformare il proprio sistema tributario alle esigenze e alle opportunità del libero mercato hanno deciso di adottare il modello impositivo più semplice ad aliquota unica (Duncan, Sabirianova 2016).

Nonostante la prima formulazione della *flat tax* quanto i suoi modelli di applicazione fossero impostati sul sistema economico degli Stati Uniti (Friedman 1962, Hall, Rabushka 1985), al netto del timido e parziale tentativo attuato in questo senso dall'amministrazione Reagan, questo sistema impositivo ha trovato concreta attuazione, per paradosso, in molti Paesi che in passato fecero parte del blocco sovietico.

Di primo acchito potrebbe apparire quanto mai strano che degli Stati, fino al 1989 improntati a un sistema economico diametralmente opposto a quello del libero mercato capitalista, con la caduta del Muro di Berlino, una volta sottrattisi al controllo di Mosca, abbiano più che prontamente riconfigurato i propri sistemi economici e fiscali-impositivi proprio su assunti formulati negli Stati Uniti e che non trovarono applicazione nel mondo occidentale.

Ovviamente, tale scelta non fu improvvisata e anzi poggiava su validi assunti economici, primo tra i quali la poderosa spinta in senso riformistico che interessò questi Paesi negli anni '90, finalizzata a rilanciare un contesto economico quanto mai critico, attirando capitali e investitori esteri. Nel dettaglio, l'adozione della *flat tax* era motivata anche dall'esigenza di rendere più semplici e coerenti con le nuove necessità i sistemi fiscali che si andavano impostando e che, proprio per questo loro stato evolutivo, ben si prestavano a delle modifiche, anche profonde, di ordine strutturale (D'Alfonso 2005).

In questo senso è da rilevare che anche molti voci in dottrina sconsigliavano a questi Paesi l'adozione di sistemi impositivi marcatamente progressivi, ed in particolare delle

imposte personali sui redditi di tale tipologia, in ragione delle disastrose e precarie condizioni del tessuto economico e dell'impianto amministrativo, tale che l'adozione di sistemi impositivi di marchio progressivo avrebbe, con sufficiente margine di probabilità, ingenerato non poche criticità aggravando un quadro già compromesso in partenza (Schiavolin 2006). Invece, con l'implementazione di sistemi impositivi non progressivi questi Stati hanno non solo risolto molte delle loro criticità economiche ma andarono a porre un netto spartiacque, abbandonando a favore del libero mercato qualsiasi residua traccia di economia pianificata e centralista.

Oltre alle ragioni di ordine e storico-politiche, preme rimarcare che questi Paesi scelsero l'adozione di sistemi fiscali con un'unica aliquota per delle motivazioni economiche forti e solide, che è possibile ricondurre alla convinzione che questa politica fosse la più adeguata per stimolare la crescita economica, con tutte le ricadute positive in termini occupazionali e di investimenti, riuscendo a contrastare nell'immediato l'insorgere e il rafforzarsi dell'evasione fiscale, garantendo al contempo un clima più disteso fra contribuenti e fisco.

A distanza di tempo e in via generale, si può riconoscere che questi Stati hanno nel complesso, tenendo presenti le dovute eccezioni, ottenuto dei rilevanti benefici dall'adozione della *flat tax*, i cui impatti positivi hanno riguardato specialmente i ceti medi e hanno costituito un forte stimolo per l'imprenditorialità e la formazione di nuove attività produttive.

Da un lato non è neppure trascurabile il fatto che, allo scopo di attirare sempre maggiori investitori e capitali esteri, fine che in un primo momento fu perseguito solo da alcuni di questi Paesi, infine abbia portato, a cascata, ad un'aperta competizione, quasi una concorrenza serrata, con la conseguenza che, spinto dalla volontà di emulazione, anche altri Stati hanno introdotto la *flat tax* e rimodellato i propri sistemi fiscali.

L'analisi sarà articolata riconsiderando i predetti Paesi in tre macrogruppi, in ragione delle similitudini tra i modelli applicati e di alcune peculiarità che invece li differenziano. Il primo insieme, quello dei Paesi Baltici, si pone come monolite a sé stante in quanto inizialmente il sistema fiscale di questi Stati è stato incentrato sull'inserimento di un'unica aliquota fiscale, riferita all'imposta personale sui redditi, di livello medio-alto, ormai prossima alle massime aliquote fiscali progressive vigenti nei loro sistemi precedenti.

Questi paesi, inoltre, si pongono come dei precursori, avendo infatti introdotto la *flat tax* nel 1994, ossia a brevissima distanza dalla conquista dell'indipendenza (Stepanyan

2003).

Il caso della Federazione Russa, che unificò le proprie aliquote marginali in una sola fissata al 13% nel 2001 verrà invece trattato separatamente e subito dopo i casi lettone, estone e lituano, in quanto il governo di Mosca beneficiò della pregressa esperienza di questi paesi.

Nell'ultimo insieme si tratteranno i casi particolari della Repubblica Slovacca, che adottò la flat tax nel 2004, e di quella Ceca che, sulla scia dello spirito d'emulazione poc'anzi citato, riorganizzò il suo sistema fiscale a breve distanza di tempo, della Romania e della Georgia, quest'ultima adottò nel 2005 un sistema ad aliquota unica, fisata al 12%, scostandosi nettamente dal previgente sistema impositivo articolato su quattro differenti aliquote (Keen, Kim, Varsano 2006).

Il caso romeno presenta la particolarità di avere introdotto, quale novità quasi assoluta al tempo, un'unica aliquota che era inferiore a quella marginale minima vigente in precedenza, portandola dal 18% al 16%. Invece i casi di Bratislava e Praga rappresentano due casi nettamente contrari a tutti i precedenti, rappresentando il sostanziale fallimento dell'adozione di un modello di *flat tax*.

**Figura 2.1 - I Paesi oggetto dell'analisi**



## 2.1 La *Flat Tax* nei Paesi Baltici: Estonia, Lettonia e Lituania

Tra i Paesi Baltici la prima ad introdurre nel proprio ordinamento tributario la *flat tax* fu l'Estonia, quale culmine di un processo politico iniziato già nel 1989 e che all'atto dell'indipendenza, raggiunta il 20 agosto del 1991, aveva già posto in maniera chiara gli obiettivi che il nuovo governo intendeva perseguire, ossia in primis lo smantellamento e

l'archiviazione del passato sovietico e del sistema economico socialista e l'avvicinamento diplomatico ed economico ai Paesi occidentali.

I propositi dell'esecutivo si scontravano però con una situazione economica molto precaria, deteriorata dai tanti anni di pianificazione centrale e anche il contesto sociale presenta non poche criticità e un'ampia frattura tra i livelli di benessere della vecchia classe dirigente e quelli della maggioranza della popolazione (Caminiti, Clementino, Davoli, Loreti 2005; Duncan, Sabirianova 2016).

Reimpostare il sistema economico in chiave capitalista e di libero mercato avrebbe richiesto pertanto lo smantellamento del modello socialista, discostandosi da esso in maniera netta al fine di attirare capitali esteri, necessari per far ripartire l'economia e creare nuove attività produttive allo scopo di avviare un percorso di sviluppo complessivo dell'economia estone, migliorando al contempo gli standard di vita della popolazione senza però comprometterne la tenuta sociale in ottica di protezione.

Tali volontà riformiste indirizzarono l'esecutivo estone in direzione dell'inserimento nell'Unione Europea, traguardo che però sottostava alla soddisfazione dei cosiddetti *criteri di Copenhagen*, ossia delle precise clausole e requisiti di ordine politico ed economico alle quali qualsiasi Paese desideroso di entrare nell'unione doveva tassativamente conformarsi. Un discorso molto simile, per taluni aspetti, riguardava la richiesta di adesione alla NATO, fattispecie che se da un lato avrebbe garantito la sicurezza nazionale, dall'altro aveva anch'essa importanti ricadute economiche.

Se il recedere a titolo definitivo dal Patto di Varsavia non era considerato dal governo di Tallinn un passo doloroso o difficoltoso, era una sfida ben più ardua dimostrare che il Paese godesse di un sistema politico e, di particolare rilievo in questa sede, economico saldo e sufficientemente competitivo tale da garantire la partnership prima e dopo l'inserimento stabile nel blocco occidentale.

Le politiche riformiste di tipo liberale vennero attuate in maniera graduale ma decisa, iniziando dalla ristrutturazione dell'apparato burocratico-amministrativo, per poi riformare il sistema previdenziale e pensionistico e infine culminando nell'introduzione della *flat tax*, nonostante diversi economisti europei e le stesse istituzioni comunitarie ne sconsigliassero l'adozione.

Il governo estone fissò in un primo momento l'aliquota al 26%, in posizione grossomodo mediana rispetto alle aliquote vigenti in precedenza, che in seguito venne addirittura ritoccata più volte al ribasso fino al 20%. Il sistema impositivo sui redditi venne impostato stabilendo che il prelievo andasse operato sui redditi delle persone

fisiche residenti nel Paese, ossia che avessero soggiornato stabilmente nel territorio estone almeno per 183 giorni all'anno, indipendentemente da dove fossero effettivamente prodotti i redditi. Per gli individui che non fossero residenti, il prelievo, con la stessa aliquota, riguardava esclusivamente i redditi prodotti in Estonia.

Nella determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche venivano considerati i redditi da lavoro dipendente e autonomo, le pensioni pubbliche e private, le indennità di disoccupazione e malattia, le royalties e i redditi provenienti da affitti o rendite.

Cautelativamente, per non esporsi a criticità sociali, venne assicurata un certo grado di progressività dell'imposta tramite un sistema piuttosto articolato di crediti d'imposta e agevolazioni fiscali, tra le cui principali misure si possono citare le indennità pensionistiche, per i figli a carico e una particolare riferita ai redditi provenienti da lavoro autonomo nel settore agricolo; un'indennità di base a carattere universale pari a 180 euro al mese e delle detrazioni apposite riferite al pagamento degli interessi sui prestiti contratti per lo studio, per la realizzazione o acquisto della casa e per i contributi pensionistici versati (Barrios, Ivaškaitė-Tamošiūnė, Maftai, Narazani, Varga 2020; Vanasaun 2006).

È particolare rilevare che, nel contesto di smantellamento del precedente sistema, il governo estone abbia deciso di mantenere la *no tax area* vigente nel vecchio modello tributario e che, in maniera conforme agli assunti teorici presentati nel capitolo precedente, ben si confaceva anche un modello ad aliquota unica. Inoltre, sempre con l'intento di dare una percezione di un fisco più equo, la soglia della *no tax area* è stata innalzata, passando già nel 1994 dal tetto di 2400 corone (pari a circa 153 euro) a 3200 corone (approssimativamente 204 euro) e infine fissata nel 2005 al limite delle 25.500 euro annui.

Peculiarità specifica della *flat tax* estone è il meccanismo di imposizione fiscale riguardante i dividendi. Nella maggioranza dei sistemi tributari tradizionali gli utili societari si trovano sottoposti a una duplice imposizione, la prima in capo alla società e la seconda invece a livello personale sul socio.

Come risaputo e sottolineato in dottrina, questo potenzialmente può generare delle problematiche a livello di indennità personale sui redditi, qualora i redditi societari vengano tassati in maniera indipendente da qualsiasi considerazione circa la condizione personale o familiare del socio che percepirà i dividendi. Per questa ragione, il governo estone ha provveduto a fissare l'aliquota dell'imposta sulle società allo stesso livello di

quella dei redditi personali, mentre al momento dell'introduzione della *flat tax* era pari al 35%, andando quindi a sottoporre a imposizione i dividendi solo quando gli stessi vengono distribuiti tramite una ritenuta alla fonte.

Questo determina che una società che abbia conseguito degli utili ma che non vada ad attuare alcuna distribuzione non sia sottoposta a imposizione fiscale. Però, affinché si possa mantenere il diritto di esenzione in capo al socio anche per gli utili prodotti da una persona giuridica, veniva appositamente riservata la possibilità di presentare in sede di dichiarazione la deduzione personale, al fine di vedersi riconosciuto il rimborso della ritenuta (Stevanato 2016).

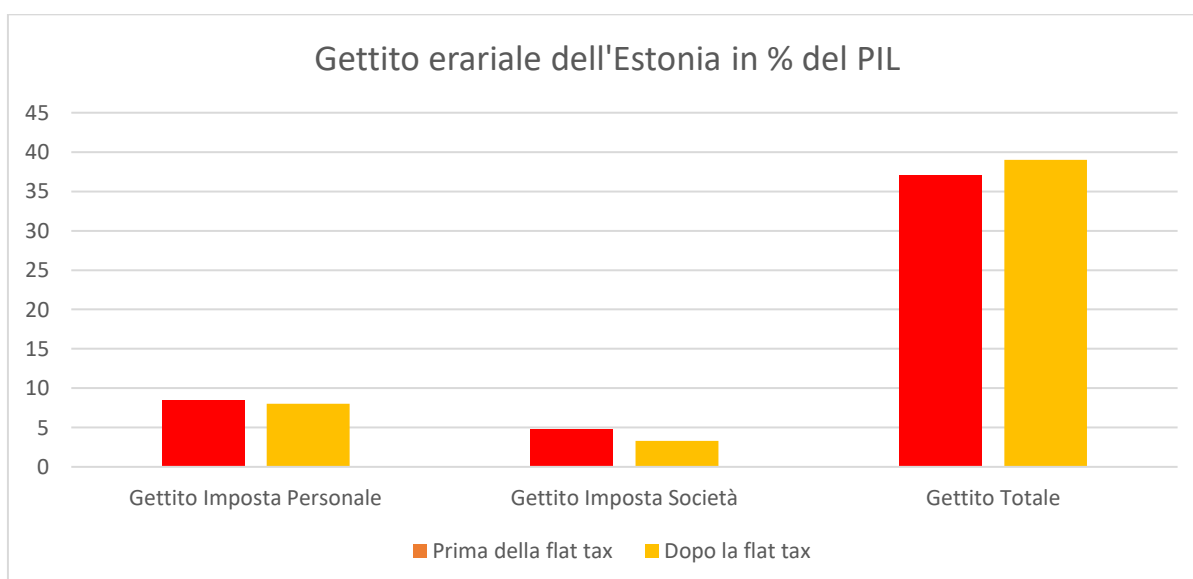
Questa misura, solo in apparenza complessa, ha nei fatti semplificato il sistema in maniera significativa, stimolando da un lato l'investimento nelle attività produttive e dall'altro agevolando notevolmente la ricapitalizzazione delle aziende (Vanasaun 2006). È innegabile che su questo abbia influito anche la riduzione dell'aliquota sui redditi d'impresa, passata dal 35% al 26%, manovra condotta nel 2000 dopo un attento monitoraggio dell'andamento economico del Paese.

In Estonia i risultati positivi che si attendevano dall'adozione della *flat tax* e dalla riforma del sistema fiscale sono giunti in tempi relativamente brevi. Un primo dato generale fu la crescita dell'economia, compresa tra il 5% e il 12% annuo fino alla crisi economica del 2008-2009.

Da un punto di vista della finanza pubblica, il gettito fiscale non ha registrato una grande crescita, anche se il suo valore assoluto è aumentato in ragione della crescita del PIL. Per quanto il caso estone rappresenti sicuramente un esempio di segno positivo, gli accademici sottolineano come la crescita economica del Paese baltico non sia da imputarsi solamente alla *flat tax*, ma discenda da un sistema di riforme più ampio che in ambito economico si sia anche giovato del controbilanciamento operato tramite il progressivo innalzamento dell'imposta sull'IVA, fissata al 18% (Keen, Kim, Varsano (2006).

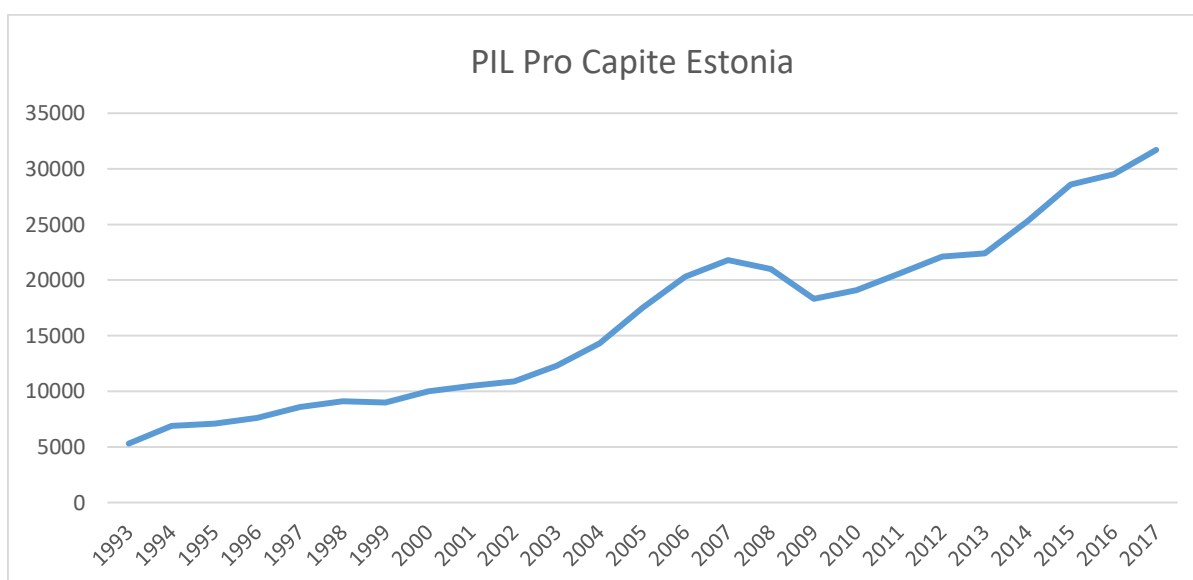
Al netto di queste considerazioni, in dottrina, il modello fiscale estone gode di un plauso diffuso, ricevendo inoltre un significativo riconoscimento per l'alto tasso di competitività fiscale dimostrato e mantenuto nel tempo dal suo sistema tributario.

**Figura 2.2 – Livelli di gettito in Estonia in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.3 – Andamento del PIL pro-capite estone in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com/estonia/gdp>

I risultati positivi raggiunti dall'Estonia fin dai primi anni dall'adozione della *flat tax* furono le ragioni scatenanti un processo d'emulazione da parte di altri Paesi, tra i quali la prima fu la Lettonia. Il governo di Riga procedette a sostituire il suo sistema tributario articolato su due aliquote, una pari al 25% e l'altra, riferita ai redditi più elevati, del 35% (Radulescu 2011), andando ad abbassare quest'ultima fino al 10%, andando quindi a creare un insolito sistema fiscale di carattere regressivo (Radulescu 2011).

Questa struttura decrescente venne mantenuta fino al 1997 quando la doppia aliquota venne definitivamente abbandonata a favore di un sistema di *flat tax* più vicino ai canoni tradizionali, con un'aliquota riferita ai redditi personali pari al 25%, che fu estesa anche ai redditi d'impresa fino al 2017 in regime transitorio, quando venne abbassata al 23%.

In Lettonia la base imponibile dell'imposta sui redditi della persona veniva determinata considerando i redditi provenienti dal lavoro dipendente e autonomo, le pensioni sia pubbliche che private, le indennità di malattia, i redditi da capitale e da proprietà e altri redditi che fossero però percepiti da individui di età inferiore ai 16 anni.

Particolarità di questo sistema fu la previsione, introdotta nel 2016, di un'imposta di solidarietà in capo ai redditi eccedenti la soglia di 48.600 euro annui, che nella pratica andava a sostituire per questa fascia reddituale la contribuzione per la previdenza sociale. Altro tratto distintivo è stato l'affiancamento alla *flat tax* di un sistema di agevolazioni e detrazioni alquanto articolato e complesso, introdotto allo scopo di garantire all'imposta personale e al sistema una certa progressività. Nel dettaglio, per ogni livello reddituale sono previste delle indennità di sgravio, comprese tra il massimo di 118 euro per i redditi più bassi a un minimo di 60 euro per quelli più elevati.

Esistono inoltre appositi assegni per i familiari a carico, per i pensionati e persone affette da disabilità o handicap gravi. Inoltre sono soggette a deduzione tutte le spese riguardanti l'istruzione, la sanità, i premi pagati sulle assicurazioni sulla vita o antinfortunistiche e i contributi versati a fondi pensionistici privati (Barrios, Ivaškaitė-Tamošiūnė, Maftei, Narazani, Varga 2020).

Anche in Lettonia si riscontrò un incremento delle entrate erariali, in misura più significativa rispetto a quanto registrato in Estonia, mentre sostanzialmente simile è stato l'effetto di slancio nei confronti del sistema economico complessivo derivante dall'abbassamento della pressione fiscale (Keen, Kim, Varsano 2006). È comunque opportuno evidenziare che il modello di *flat tax* introdotto dal governo di Riga e per estensione l'intero sistema tributario andava a imporre un livello di imposizione identico per le fasce sociali meno abbienti quanto per quelle più ricche, presentando pertanto lo scotto di un rilevante aumento delle diseguglianze sociali.

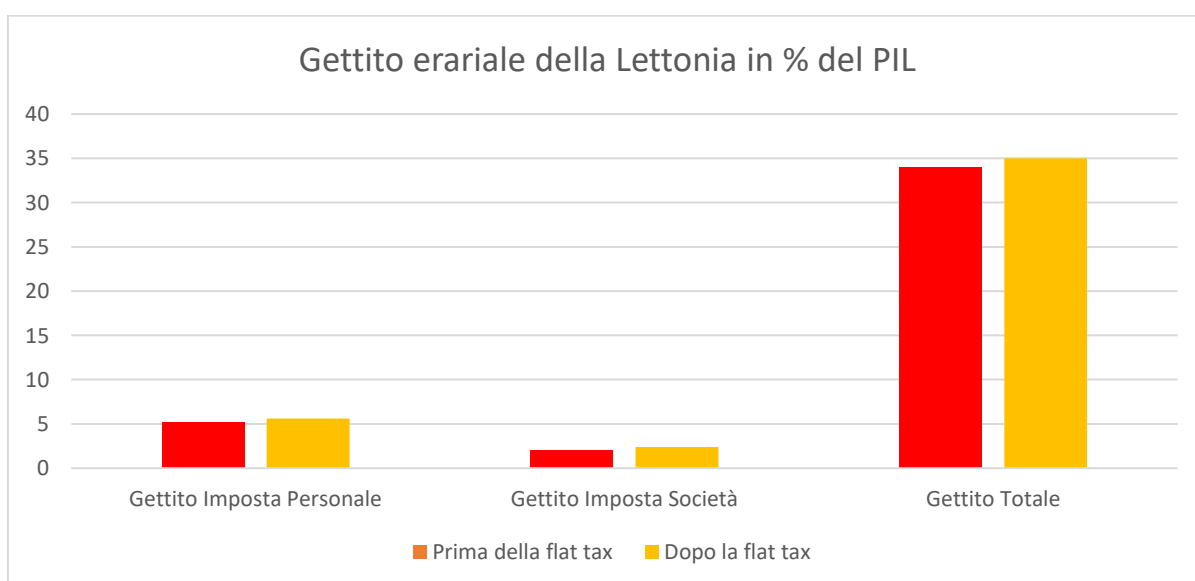
In seguito a un cambiamento nella visione economica, orientata maggiormente in ottica redistributiva e anche dietro le forti pressioni provenienti dalle istituzioni europee, nel 2018 la Lettonia ha abbandonato il proprio modello di *flat tax*. La riforma tributaria ha

visto il passaggio dall'aliquota unica del 23% a tre differenti aliquote, fissate rispettivamente al 20%, al 23% e al 31,4% e nei fatti è andata a tradursi in un taglio dell'imposizione fiscale. Infatti sia lo scaglione sottoposto all'aliquota del 31,4% quanto quello più elevato a cui era riferita fino al 2017 l'aliquota unica grossomodo si sono trovati a coincidere, riguardando una porzione minima della popolazione lettone, circa 20.000 cittadini aventi un reddito superiore ai 55.000 euro annui.

A sua volta la fascia media, ossia i contribuenti aventi un reddito compreso tra i 20 mila e i 55 mila euro è rimasto soggetto a un'imposizione del 23%. La riduzione maggiore ha riguardato i contribuenti dichiaranti meno di 20.000 euro l'anno, sottoposti ad un'aliquota del 20%. È stata mantenuta la *no tax area* stabilita con il precedente regime della *flat tax*, ma aumentata ai 3000 euro annui rispetto alla soglia dei 2400 euro fissata al tempo dell'adozione dell'aliquota unica.

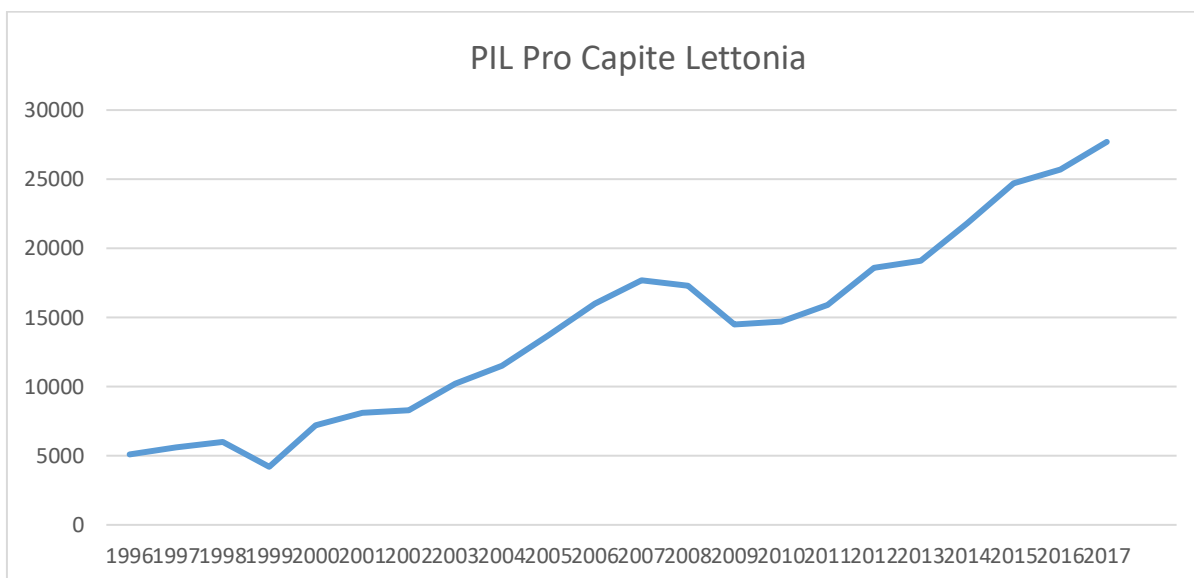
Al contrario, il cambiamento fiscale è stato allargato all'imposizione nei confronti delle imprese, con la previsione dell'esenzione fiscale per tutti gli utili che vengano reinvestiti e poi con la previsione di una prima aliquota, pari al 12%, per tutte le attività commerciali che abbiano un fatturato annuo inferiore ai 7000 euro, mentre per le attività economiche che fatturino annualmente più di 100.000 euro è stata fissata un'aliquota del 15%.

**Figura 2.4 – Livelli di gettito in Lettonia a in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.5 – Andamento del PIL pro-capite lettone in USD**



**Fonte:** <https://it.tradingeconomics.com>

Come avvenuto in Estonia e Lettonia, anche la Lituania una volta raggiunta l'indipendenza orientò la propria politica economica in senso liberale. Aspetto caratteristico del caso lituano è stata, e per taluni aspetti rimane ancora, la marcata propensione al creare delle condizioni economiche favorevoli allo sviluppo imprenditoriale e alla creazione di nuove attività economiche, pertanto indirizzando le politiche fiscali in misura maggiore verso le imprese.

Fin dal 1994 nel Paese baltico le principali autorità economiche presero a fare pressioni sulla classe politica affinché venisse adottato un sistema ad aliquota unica, che per le persone fisiche prevedesse un'aliquota pari alla più alta delle aliquote marginali allora vigenti, da fissarsi quindi al 33% (Keen, Kim, Varsano 2006). Secondo questa proposta, la base imponibile sarebbe stata determinata sulla base del reddito lordo dell'individuo, dal quale andavano dedotti i redditi non imponibili, nella maggior parte dei casi coincidenti con le somme pagate per l'acquisto di proprietà e spese a questa connesse e con le prestazioni di natura previdenziale.

Al fine di garantire un certo livello di progressività vennero istituiti alcune agevolazioni e meccanismi di sgravio, come la deducibilità dei contributi pensionistici di tipo volontario, le indennità sulle assicurazioni sulla vita, i costi per l'istruzione e gli interessi sui canoni di alloggio e alcune misure ulteriori, sempre di sgravio, destinate specificatamente ai nuclei familiari, quali figli minori a carico o presenza di individui

con disabilità (Barrios, Ivaškaitė-Tamošiūnė, Maftai, Narazani, Varga 2020).

Si tratta, come viene fatto notare dalla dottrina, di un livello di imposizione segnatamente più elevato di quanto i principali modelli teorici di *flat tax* avessero postulato. Molto differente fu l'imposizione riferita agli utili societari, per i quali si fissò una soglia di imposizione pari al 15%, valevole anche per i redditi da affitto o locazione e gli interessi fino ai 149.968 euro, superata la quale l'aliquota era fissata al 20%. Erano invece sottoposti a un'aliquota del 5% tutti i redditi derivanti da attività professionali fino alla soglia dei 20.000 euro all'anno, che una volta superata determinava l'assoggettamento ad una aliquota crescente, il cui massimo veniva fissato al 15% e che si applicava a tutti i redditi eccedenti i 35.000 euro annui.

A differenza di Estonia e Lettonia, l'aumento delle entrate fiscali è stato molto più importante, specialmente nel primo anno della riforma che vide l'introduzione della *flat tax*, per quanto in seguito il gettito si sia ridotto e stabilizzato negli anni successivi. Questa performance viene pacificamente imputata alla scelta condotta dal governo di Vilnius di adottare la più elevata aliquota marginale esistente nel vecchio sistema per la *flat tax* sui redditi delle persone fisiche (Saavedra, Marcincin, Valachy 2007).

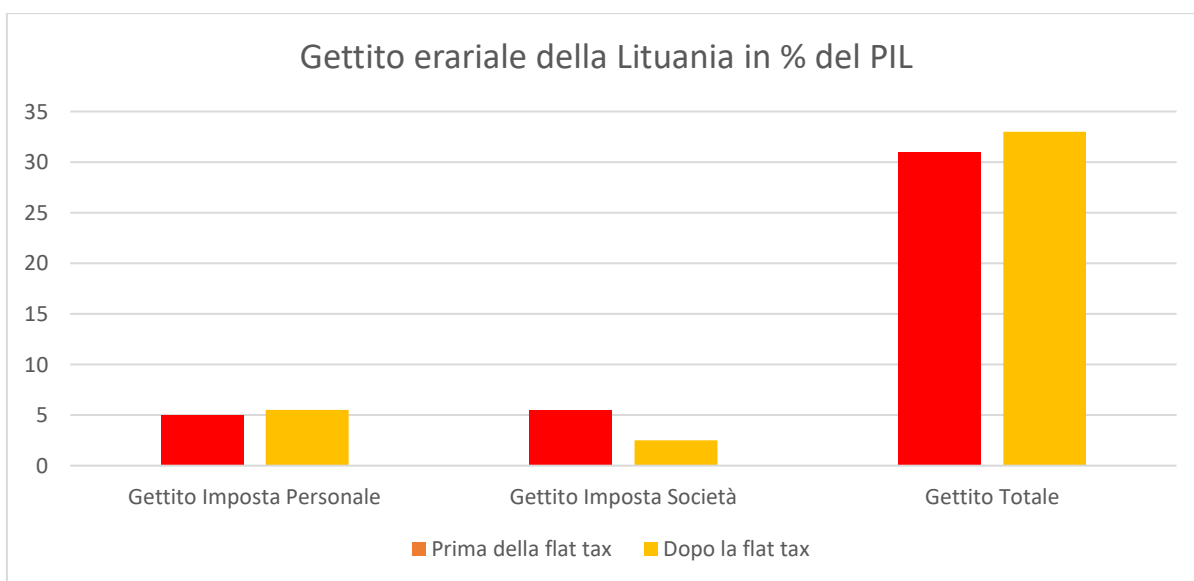
In maniera simile a quanto verificatosi in Lettonia, anche la Lituania nel 2019 ha accantonato il sistema impositivo basato su un'unica aliquota, con una riforma che ha portato all'adozione di un sistema maggiormente orientato alla progressività, in cui a ogni categoria di reddito vengono applicate delle specifiche aliquote. Per i redditi da lavoro dipendente, per i compensi provenienti da attività di management e per le royalties sono previste delle aliquote progressive del 20% e del 32%. Peculiarità di questo sistema è la circostanza che l'imposta dovuta viene calcolata in maniera separata e distinta per ciascun reddito secondo il modello dello *schedular system of taxation*, che vengono poi cumulati insieme in sede di dichiarazione al fine di poter usufruire delle detrazioni e deduzioni previste, come quella riservata ai percettori di redditi da lavoro dipendente inferiore ai 2.666 euro al mese e pari a 607 euro mensili.

La riforma ha portato anche alla modifica degli scaglioni di reddito, in particolare con la diminuzione del tetto massimo del primo scaglione, passata dai 136.344 euro ai 104.278 euro e con l'innalzamento dell'aliquota dal 27% al 32% per i redditi che eccedono la soglia dei 104.278 euro annui.

Anche i redditi delle imprese sono stati oggetto della riforma, sebbene nei confronti di quest'ultimi si sia mantenuta un'impostazione più benevola. L'aliquota ordinaria riferita

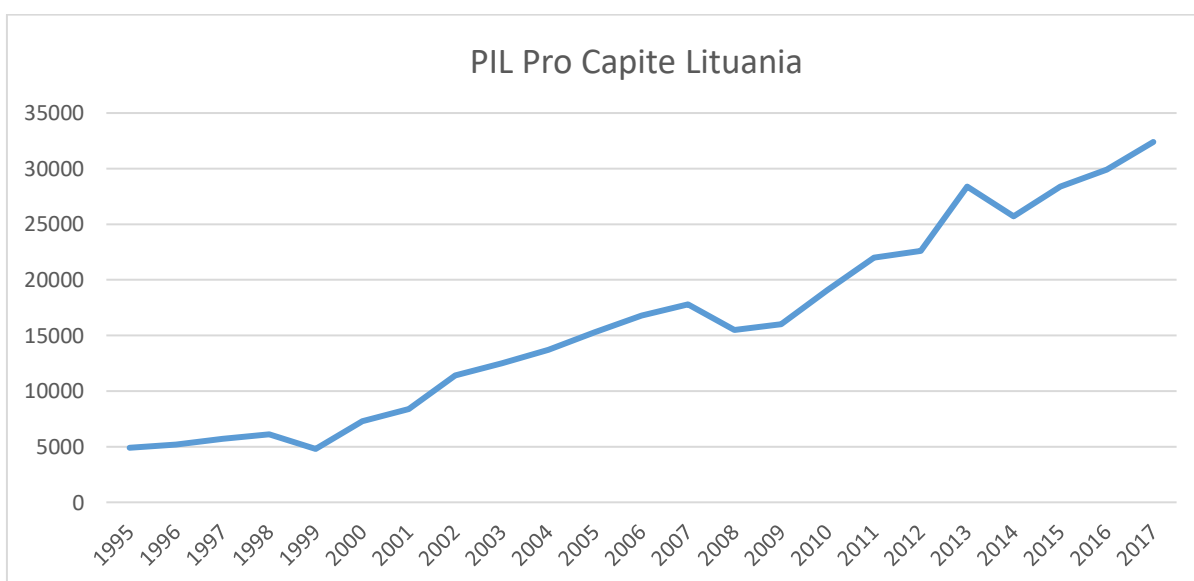
alle persone giuridiche è fissata al 15%, con la sola eccezione delle attività finanziarie che abbiano un fatturato eccedente i 2 milioni di euro, le quali sono sottoposte ad un'aliquota del 20%. Di contro le microimprese beneficiano di un regime impositivo particolarmente favorevole e numerose agevolazioni, a patto che rientrino nel limite dei 300.000 euro di fatturato annuo e non abbiano più di 10 dipendenti. Queste aziende infatti sono soggette ad un'aliquota dello 0% per il primo d'esercizio e diventa poi del 5%.

**Figura 2.6 – Livelli di gettito dell'imposta sui redditi in Lituania in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.7 – Andamento del PIL pro-capite lituano in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

## 2.2 Le peculiarità del caso russo

L'introduzione della *flat tax* nella Federazione Russa fu la politica con cui il governo di Mosca intendeva trarre fuori il paese dalla critica situazione economica nella quale versava.

Infatti, in seguito alla crisi finanziaria che nel 1998 investì in pieno la Russia e che deprezzò fortemente il rublo, esponendo tra l'altro le finanze pubbliche al rischio di *default*, si instaurò un clima di forte sfiducia tanto nella popolazione quanto nei soggetti economici, che trasse ulteriore alimento dall'allargarsi della frattura sociale tra i ceti meno benestanti, sottoposti anche a un prelievo fiscale piuttosto gravoso, e la ristretta cerchia dei più benestanti, i cosiddetti oligarchi, che riuscivano con diversi escamotages a portare all'estero i propri patrimoni e capitali, in particolare verso Paesi dalla normativa fiscale molto vantaggiosa.

Alla soglia degli anni 2000, nonostante ripetuti cambi di governo e con un rublo ancora molto debole, il settore industriale russo riuscì a recuperare un po' di vitalità, dando un certo stimolo allo sviluppo che fu in grado di avviare una ripresa dell'economia russa. Un più marcato cambiamento si registrò con il primo mandato di Vladimir Putin, che diventato presidente nel 2000 e forte di un ampio consenso popolare, andò a intervenire in maniera decisa in ottica legislativa, economico-finanziaria e industriale.

Circa quest'ultimo ambito, l'azione del nuovo primo ministro si indirizzò in maniera contraria al recente passato, a fronte della spinta e selvaggia campagna di privatizzazioni operata in seguito al crollo del sistema comunista, Putin ri-nazionalizzò alcuni settori strategici, in particolare legati alle componenti energetiche e all'industria pesante e degli armamenti, anche in ragione di una parallela politica di riarmo e ristrutturazione delle forze armate.

Dal punto di vista normativo e fiscale, venne impostata una profonda revisione in ottica di efficientamento del sistema, che venne anche sburocratizzato e implementato, e la cui azione più rilevante fu l'adozione di una *flat tax* ad aliquota unica pari al 13% (Ivanova, Keen, Klemm 2005).

Questo deciso cambio di rotta fu certamente influenzato dalle esperienze pregresse delle tre repubbliche baltiche ed era destinato ad archiviare in maniera definitiva il sistema tributario vigente in passato, caratterizzato da imposte marcatamente progressive, fissate

al 12%, al 20% e al 30%, pianificato al solo scopo di garantire un cospicuo gettito alle casse statali, ma che, anche a seguito del crollo del sistema comunista e della crisi finanziaria, si rivelava eccessivamente limitante per lo sviluppo economico.

È da rimarcare inoltre che il precedente sistema progressivo peccava proprio nel suo scopo principale, ossia assicurare alle casse dell'erario un gettito rilevante. Infatti, l'aver stabilito un'imposta progressiva sul reddito non era riuscita affatto ad aumentare le entrate, poiché i cittadini russi, trovandosi ad affrontare un'aliquota marginale elevata ad ogni aumento dei redditi, tendevano a non incrementare la propria redditività o adottavano dei comportamenti elusivi e evasivi, fenomeni questi che si erano progressivamente irrobustiti (Rabushka 2003).

Inoltre, questa pregressa esperienza tributaria aveva alimentato la sfiducia dei contribuenti, in quanto era porzione circoscritta di questi quella che pagava effettivamente le imposte, con le fasce più elevate di reddito che, come accennato, trasferivano i propri patrimoni in Paesi dall'ordinamento fiscale più vantaggioso.

La ripresa dell'economia russa e un certo beneficio per le casse dell'erario furono conseguenza da un lato di ingenti flussi di capitali in ingresso, attirati dalle riforme governative, e dall'altro dal rialzo di prezzo delle componenti energetiche, settore parzialmente tornato sotto controllo statale e che se anche privato, era tenuto al pagamento delle *royalties* (Nutti 2023).

Nel 2001, prendendo come riferimento l'esperienza dell'Estonia, il governo di Mosca decise di abrogare il precedente sistema impositivo articolato su tre livelli (locale, regionale e federale) introducendo un nuovo sistema impositivo basato su un'aliquota unica relativamente bassa, fissata come detto in precedenza, al 13%. Nelle intenzioni del governatore vi era anche quella di costituire tra contribuenti e fisco una *compliance* maggiore, cui in ogni caso si accompagnò un marcato rafforzamento dei controlli destinati a contrastare la piaga dell'evasione fiscale.

Anche in questo modello veniva prevista una *no tax area* per tutti i redditi non superiori ai 4800 rubli annui, per quanto questa non fosse propriamente un'innovazione introdotta con la *flat tax*, poiché anche il sistema precedente stabiliva una misura simile riferita al primo scaglione di reddito, nei confronti del quale non si applicava nessuna aliquota. Si trattò quindi di un semplice innalzamento del limite dell'esenzione, allo scopo di assicurare al sistema un'impronta di progressività maggiore.

Altro aspetto peculiare era il fatto che la deduzione predetta non scattava indipendentemente dall'entità dei redditi che i contribuenti possedevano, difatti essa

veniva applicata solo ed esclusivamente fino a una soglia di reddito ben determinata, oltre la quale la deduzione decadeva completamente. Nei fatti, i contribuenti che possedevano i redditi più alti si trovavano sottoposti a un regime impositivo marcatamente proporzionale, con l'aliquota media che coincideva quasi perfettamente con quella marginale (Keen, Kim, Varsano 2006).

Di fondamentale importanza è l'aspetto che l'aliquota unica al 13%, a livello di imposta personale, non si applicava alla totalità delle tipologie reddituali, come nel caso delle indennità corrisposte dalle assicurazioni e dalle vincite al gioco, che subivano un prelievo del 35% (Ivanova, Keen, Klemm 2005). Nel modello russo venne stabilito anche un sistema di deduzioni, rivolte esclusivamente ai contribuenti residenti, piuttosto articolato:

- Una deduzione sociale riguardante le spese mediche, previdenziali, educative e assicurative, condotte a favore dello stesso contribuente, fino a 120 mila rubli;
- Una deduzione per le spese scolastiche ed educative di ogni figlio a carico fino a 50 mila rubli;
- Una deduzione mensile per il primo e secondo figlio pari a 1400 rubli, cui si aggiungeva un'altra deduzione di 3000 rubli per il terzo figlio e i successivi o qualora questo fosse affetto da disabilità. Queste deduzioni erano riconosciute qualora il reddito annuo non eccedesse i 350 mila rubli;
- Deduzioni sugli interessi dei mutui contratti per l'acquisto di immobili destinati all'uso residenziale fino a 3 milioni di rubli;
- Deduzione per la costruzione o l'acquisto di immobili destinati all'uso residenziale, fino a un massimo di 2 milioni di rubli;
- Deduzioni sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di beni immobili, vincolate al periodo di possesso e alla tipologia dei beni.

Va evidenziato come i dividendi siano totalmente esclusi a livello personale dall'imposizione, che viene invece subita integralmente a livello societario. In ogni caso, allo scopo di coordinare l'imposizione sulle società con la possibilità di fruire dell'indennità personale, viene assicurata ai soci la facoltà di indicare in sede di dichiarazione i dividendi in assenza di altri redditi diversi atti a beneficiare della deduzione personale, permettendo così di chiedere che venga restituito quanto già pagato in sede societaria, vedendosi così riconosciuto un credito d'imposta rimborsabile.

Sono parimenti esenti anche le plusvalenze che derivano da delle partecipazioni in

società russe e che siano state acquisite dal 2011, così come risultano esenti anche le plusvalenze derivanti dalla vendita di altri beni e proprietà non immobili, purché possedute da almeno tre anni.

Per ciò che riguarda l'imposta sulle persone giuridiche venne introdotta inizialmente un'aliquota pari al 12%, innalzata in seguito al 25% e poi fissata al 20%, destinata nella misura del 3% all'erario federale e del 17% all'amministrazione regionale.

La riforma tributaria ha riguardato anche il sistema della contribuzione sociale. In precedenza, i contributi sociali, che si pagavano in via separata dai fondi sociali, pensionistici e sanitari, erano sottoposti ad un'unica aliquota per tutte le fasce di reddito, con l'1% in capo al lavoratore o prestatore di lavoro e il 38,5% in capo al datore di lavoro.

Con la riforma, è stata introdotta una sola imposta sociale "unificata" integralmente a carico del datore di lavoro, articolata con delle aliquote marginali che andavano dal 5% sugli stipendi inferiori ai 100 mila rubli al 35,6% per gli stipendi superiori ai 600 mila rubli. È evidente che tale misura sia stata posta in essere al fine di dare al sistema fiscale un ulteriore grado di progressività.

Tramite questa nuova politica fiscale, da ritenersi piuttosto drastica rispetto al passato, il governo russo ha tentato di dare un forte stimolo all'economia, incentivando sia i consumi quanto gli investimenti produttivi. Effettivamente, in seguito all'entrata in vigore della riforma, le casse dell'erario videro aumentare sensibilmente il gettito, con una parallela diminuzione del livello dell'evasione e dell'elusione, segno evidente che per i contribuenti russi questi comportamenti non erano più convenienti. Con la riduzione delle aliquote e la semplificazione del sistema tributario le entrate provenienti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche erano cresciute del 46%, con l'economia che registrava un aumento di circa il 6% annuo nel periodo compreso dal 2001 al 2008 (Lupi, Sbroiavacca 2015).

Dinnanzi a questi fenomeni e impatti che interessarono l'economia russa, indirizzandola prima verso una ripresa stabile e poi verso la crescita effettiva, furono in molti a ricondurre che i predetti benefici derivassero in gran parte dall'adozione di un modello di *flat tax*.

Senza dubbio la riforma fiscale diede alla crescita economica russa un forte stimolo e un supporto valevole, altre voci in dottrina sottolinearono come l'introduzione della *flat tax* non rappresentasse la principale causa del miglioramento dell'economia. Sebbene questi critici non negassero affatto che l'emersione dei redditi sommersi e l'ampliamento della

base imponibile, diretto contraltare della riduzione dei livelli di evasione, avessero dato un contributo significativo all'aumento delle entrate nelle casse del fisco, semplicemente non consideravano i fattori precedenti come i cardini e i volani della ripresa e della crescita dell'economia russa.

Studi condotti sulle entrate fiscali della Russia, operando il confronto tra la situazione precedente e quella successiva alla riforma del 2001, infatti dimostrarono come l'aumento registrato dalle casse dell'erario fosse stato influenzato da diversi altri fattori, nonostante la performance migliore si fosse avuta esattamente in concomitanza con l'adozione del sistema ad aliquota unica. Queste analisi testimoniarono come l'aumento del gettito fosse anche imputabile al forte rialzo delle componenti energetiche, il gas naturale in primis, e delle conseguenti royalties di sfruttamento e imposte dirette sui prodotti del settore, che al tempo rappresentavano circa il 4% del PIL della Federazione Russa.

Lo stesso rialzo allargò i suoi effetti sulle accise, sulle imposte commerciali, su quelle gravanti sulle materie prime e, inevitabilmente, sulle imposte sui redditi societari delle imprese del settore. Non è pertanto azzardato ricondurre all'aumento del prezzo delle componenti energetiche, piuttosto che all'adozione della *flat tax* e dei suoi effetti, la crescita dell'economia russa e anche l'aumento del gettito fiscale.

La semplificazione degli adempimenti fiscali e del sistema dichiarativo, esattamente come la riduzione del carico fiscale, hanno avuto, come più volte detto in precedenza, effetti positivi anche in merito all'evasione fiscale (Mitchell 2005). In merito a questo fenomeno, è opportuno rimarcare il fatto che la riforma fiscale operata nel 2001 condusse a delle riforme strutturali dell'intero corpus normativo in materia fiscale, con un notevole ampliamento e rafforzamento dei poteri ispettivi e di verifica posti in capo all'amministrazione fiscale e finanziaria (Sbroiavacca, Lupi 2015).

Una misura significativa, tramite la quale si tentò di arginare nei primi tempi l'evasione fu la costituzione di un sistema in cui a ogni contribuente veniva associato un numero identificativo, con il quale si facilitava e rendeva quasi immediata il calcolo dell'imposta dovuta e anche l'accertamento circa l'assolvimento degli adempimenti. Alcune ricerche hanno dimostrato come già nel periodo fiscale 2001-2002 il livello dell'evasione riferita all'imposta sui redditi personale fosse calato del 30%, sebbene questi studi non siano giunti a conclusioni univoche sul fatto che questo risultato fosse da scriversi al maggior rigore in sede di controllo da parte delle autorità russe o fosse invece determinato dalla nuova aliquota unica più vantaggiosa.

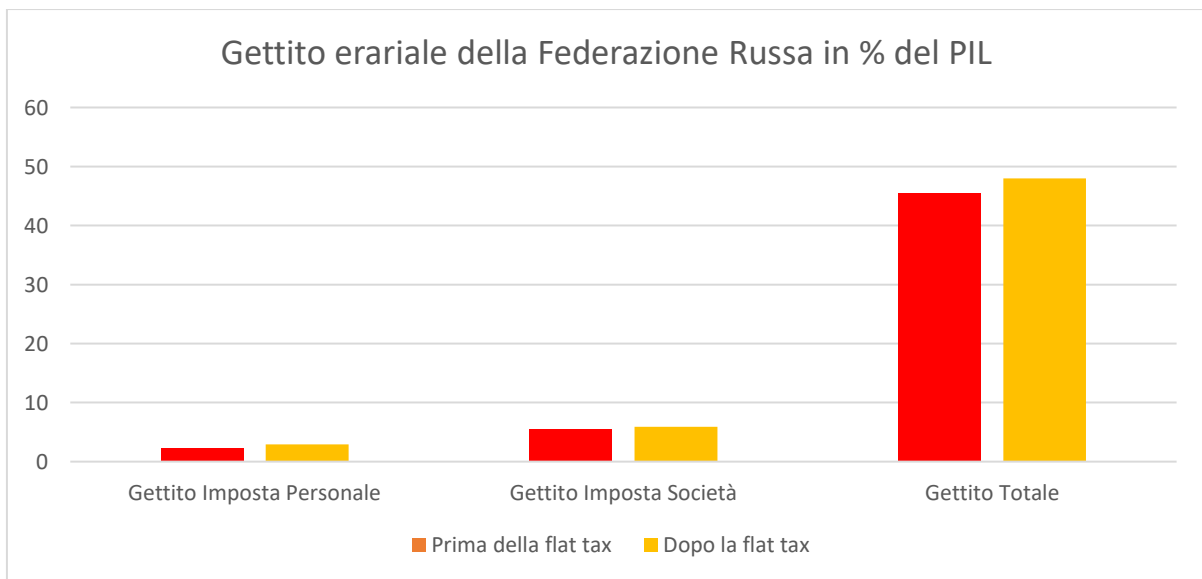
In conclusione, l'esperienza della *flat tax* in Russia sembra presentare molti e diversi aspetti da analizzare in maniera congiunta per poter stabilire l'esistenza di un legame diretto tra l'abbassamento della pressione fiscale derivante dall'adozione di un'unica aliquota all'incremento del gettito e alla riduzione dell'evasione fiscale. In dottrina sembra prevalere la tesi secondo la quale la *flat tax*, con sufficiente margine di sicurezza, ha giocato un ruolo importante ma non decisivo nel determinare l'incremento delle entrate fiscali, rilanciare l'economia e ridurre l'evasione fiscale, insieme a una molteplicità di altri fattori esterni all'alveo tributario e fiscale il cui apporto non può essere affatto trascurato (Lupi, Sbroiavacca 2015).

Gli accademici comunque non mancano di rilevare come in Russia il sistema della *flat tax*, con il trascorrere degli anni, abbia finito con l'incrementare delle disuguaglianze e la frattura sociale tra i ceti più benestanti e quelli con i redditi inferiori, facendo al contempo registrare un calo delle sue performance e la riduzione degli effetti benefici che avevano contrassegnato gli anni immediatamente seguenti la sua adozione.

Non si può tralasciare inoltre la circostanza che l'analisi del modello di *flat tax* russo subisca gli influssi delle variabili internazionali, infatti l'annessione della Crimea nel 2014, cui la comunità internazionale ha risposto con un regime di sanzioni, ha comportato delle importantissime ricadute sull'economia russa.

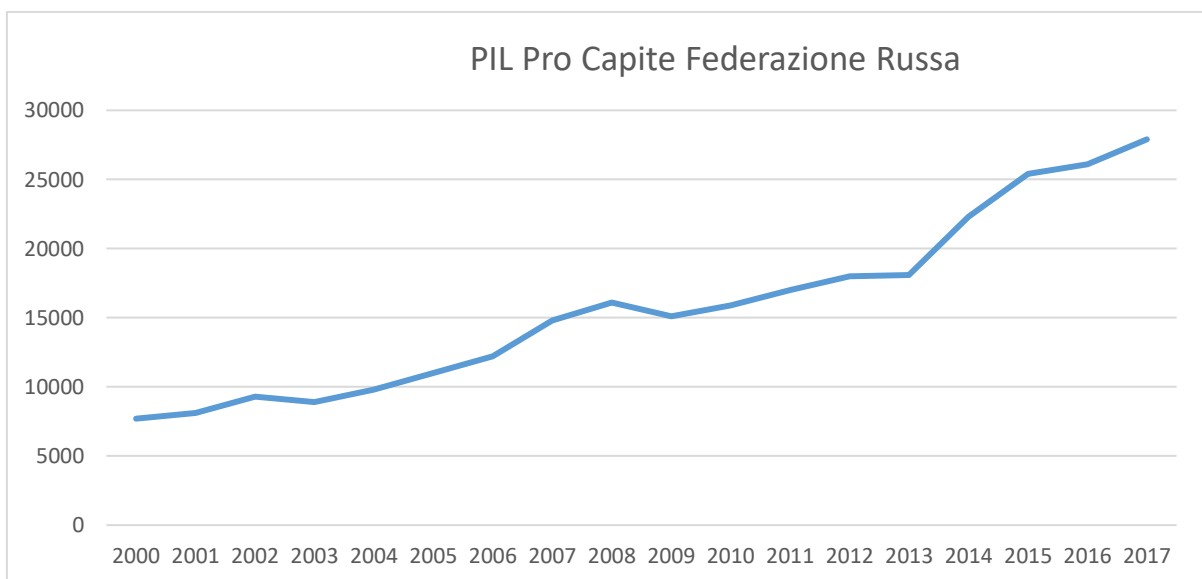
Inoltre la pandemia da Covid-19 e la crisi finanziaria hanno portato il governo di Mosca ad abbandonare la *flat tax* a partire dal 1° gennaio 2021, introducendo un innalzamento dell'aliquota sull'imposta personale sui redditi, passata al 15% dal 13% precedente per i redditi superiori ai 5 milioni di rubli annui. Nelle intenzioni dell'esecutivo, questo extra gettito era da utilizzarsi a sostegno dell'economia e allo stimolo della ripresa post-pandemica.

**Figura 2.8 – Livelli di gettito in Russia in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.9 – Andamento del PIL pro-capite russo e in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

### 2.3 Le esperienze di Slovacchia, Repubblica Ceca, Romania e Georgia

L'esperienza della Repubblica Slovacca per certi versi richiama il caso estone, difatti, anche in tale circostanza le istituzioni comunitarie e i tecnici del Fondo Monetario

Internazionale scongiurarono vivamente al governo di Bratislava nel 2004 di adottare contemporaneamente la *flat tax* e l'euro, suggerendo di contro un approccio distinto e più graduale. Le autorità slovacche invece optarono per l'immediata adozione sia della moneta unica che di un'unica aliquota al 19%, uguale sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche, estendendola inoltre all'IVA (Ambrus 2012).

L'opera di riforma in ambito tributario fu profonda, con una semplificazione estrema che portò all'abrogazione di un ampio sistema di deduzioni, compensato all'allargamento della *no tax area*, il cui limite fu innalzato a 2683 euro (pari a 80 832 corone slovacche) dalle precedenti 38.760 corone slovacche (corrispondenti a 1286 euro circa) (Keen, Kim, Varsano 2006).

L'azione di abbattimento della pressione fiscale vide inoltre la soppressione delle tasse di donazione e successione e infine anche l'eliminazione dell'imposta gravante sui dividendi avente un'aliquota del 15%. In quest'ottica, il sistema di aliquota unica adottato dalla Repubblica Slovacca ricalcava in maniera piuttosto fedele le teorizzazioni originarie della *flat tax* da parte degli economisti statunitensi, andando ad eliminare le distorsioni in ambito tributario e fiscale che arrecavano pregiudizio ai redditi risparmiati e a quelli destinati all'investimento (Mitchell 2005).

Questa opera riformatrice sull'imposta sui redditi andò a ridimensionare in maniera rilevante anche il sistema delle esenzioni, con alcune indennità riconosciute verso i redditi da capitale e interessi che furono eliminate, così come gli sgravi destinati ai contributi previdenziali aggiuntivi pagati ad enti privati. I sostegni e gli assegni sociali, rivolti agli individui in difficoltà o inattivi, vennero riformulati nei criteri e negli importi e fu creata, in maniera implicita, una riduzione dell'aliquota per tutti quei contribuenti che continuavano con la loro attività lavorativa una volta raggiunta l'età pensionabile.

Come evidente, si trattò di una riforma drastica e molto profonda e che, nell'immediato portò al conseguimento di un primo risultato significativo: dal momento dell'adozione della *flat tax* infatti il fisco slovacco registrò un aumento di quasi il 15% delle dichiarazioni reddituali presentate da parte di professionisti e lavoratori autonomi (Saavedra, Marcincin, Valachy 2007).

Di contro però, le autorità slovacche dovettero far fronte a un netto calo delle entrate tributarie, se infatti nel 2004 il gettito fiscale era pari al 31,5% del PIL, nel 2012 esso era di poco superiore al 28%. In questi otto anni, fu riscontrato che il gettito proveniente dall'imposta sul reddito ebbe un andamento altalenante, che alternava leggeri innalzamenti a lievi riduzioni (Sbroiavacca, Lupi 2015).

Molto più deludenti furono gli impatti nella dimensione sociale e produttiva, ragione quest'ultima per la quale, sulla scia dell'esperienza estone, si era deciso di adottare la *flat tax*. Nonostante la forte riduzione del prelievo fiscale, non si ebbe concretamente alcun stimolo all'investimento né tantomeno si riuscirono ad attirare capitali dall'estero o l'insediamento di aziende straniere. Inoltre, l'aliquota unica in questa formulazione aggravò le disuguaglianze sociali e nei fatti andò ad aumentare il prelievo nei confronti delle fasce di reddito più basse.

Alla luce di questi dati, l'esperienza slovacca della *flat tax* può essere definita quantomeno scoraggiante, e, sia per un crescente scontento tra i cittadini tanto quanto per gli scarsi risultati ottenuti, le autorità slovacche hanno abbandonato la *flat tax* ritornando a un sistema impositivo progressivo, con una pressione fiscale che si attesta al 28,5%, ricomprendendovi anche i contributi sociali, comunque molto inferiore alla media europea pari al 38,5%. In questo senso si può rinvenire, con sufficiente margine di certezza, un certo lascito della riforma fiscale del 2004, la quale, per quanto archiviata per arginare il dissenso popolare e ripristinare adeguati livelli di gettito per le casse dello Stato, presenta ancora tracce nel sistema impositivo.

Attualmente il prelievo fiscale sui redditi delle persone fisiche prevede due aliquote, una del 19% per tutti i redditi pari o inferiori a 35.022,21 euro annui e l'altra del 25% per i redditi che superano tale soglia. Sono soggetti a queste aliquote i redditi da lavoro dipendente e autonomo e le attività a questo assimilate, i redditi da capitale e quelli corrisposti dalle società estere aventi un'organizzazione stabile nella Repubblica Slovacca.

Il ritorno al sistema progressivo ha comportato la reintroduzione di un sistema di deduzioni, ricomprese in determinate categorie, ma più circoscritte rispetto alla realtà antecedente il 2004, infatti, ad esempio, ai redditi da lavoro dipendente viene riconosciuta la possibilità di dedurre esclusivamente i contributi obbligatori per la previdenza sociale e quelli inerenti l'assicurazione sanitaria.

Furono inoltre ripristinate diverse agevolazioni fiscali e misure destinate a incentivare il lavoro, tra cui alcuni sussidi che erano stati abrogati con l'adozione della *flat tax*.

In merito alle persone giuridiche, il sistema di *flat tax* adottato dal governo di Bratislava aveva previsto di imporre nei loro confronti il medesimo prelievo delle persone fisiche, andando a ridurre l'aliquota dal 25% al 19%. Nei fatti, il prelievo fiscale nei confronti delle società venne già riformulato nel 2013, portandolo al 23%, e successivamente al 22% nel 2016.

Al tributo sono sottoposte sia le imprese aventi residenza nella Repubblica Slovacca che i redditi prodotti nel territorio di quest'ultima da parte di aziende e società estere. Il reddito imponibile viene determinato considerando le plusvalenze, gli interessi, i redditi derivanti da beni immobili e quelli provenienti da attività del settore primario.

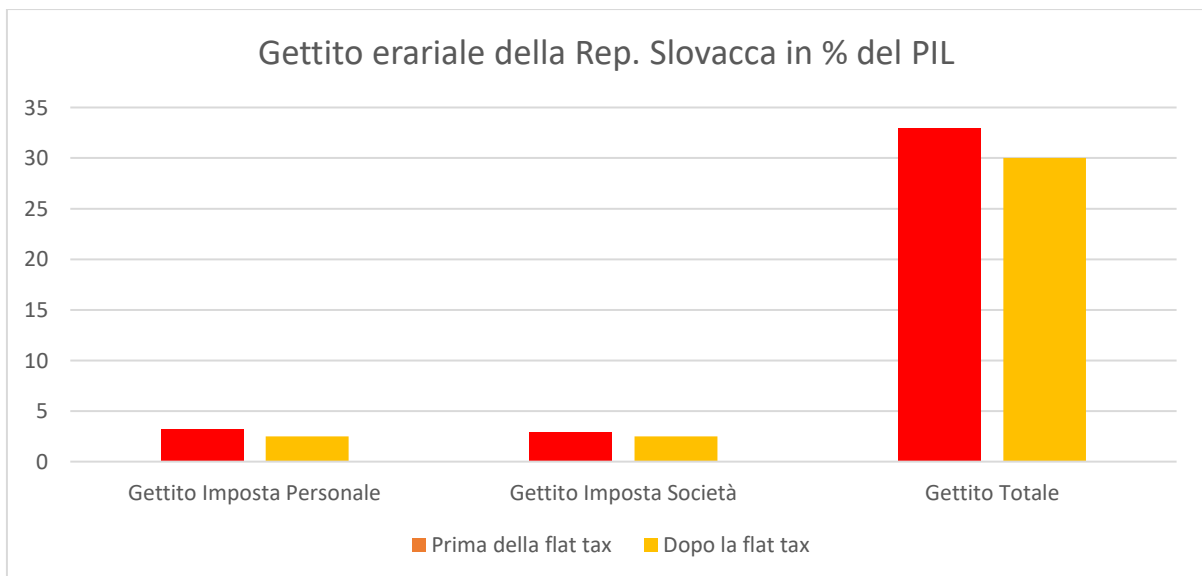
Nel periodo in cui la *flat tax* è rimasta in vigore, venivano esclusi dal computo dei redditi quelli derivanti da donazioni e/o successioni, quelli originati da dividendi maturati e pagati dopo il 1° gennaio 2004 e i redditi provenienti dall'acquisto di azioni, emesse per gli aumenti di capitale sociale da utili che non erano stati distribuiti o da scissioni o fusioni societarie.

La dottrina, in merito alla *flat tax* introdotta nella Repubblica Slovacca, ha riscontrato numerose criticità che, aggravatesi nel tempo, ne hanno sicuramente compromesso i risultati (Remeta, Perret, Jares, Brys, 2015). In prima istanza, oltre al deciso calo del gettito erariale, gli accademici hanno indicato come la struttura dell'amministrazione fiscale fosse troppo debole e il livello impositivo si trovasse a convivere con delle aliquote di contribuzione sociale eccessivamente alte.

Il sistema tributario slovacco, all'atto pratico, soffriva delle debolezze croniche che pregiudicavano la sua capacità di raccogliere il gettito proveniente da imposte aggiuntive, fallendo quindi nella finalità di creare le condizioni per una concreta crescita dell'economia (Remeta, Perret, Jares, Brys, 2015).

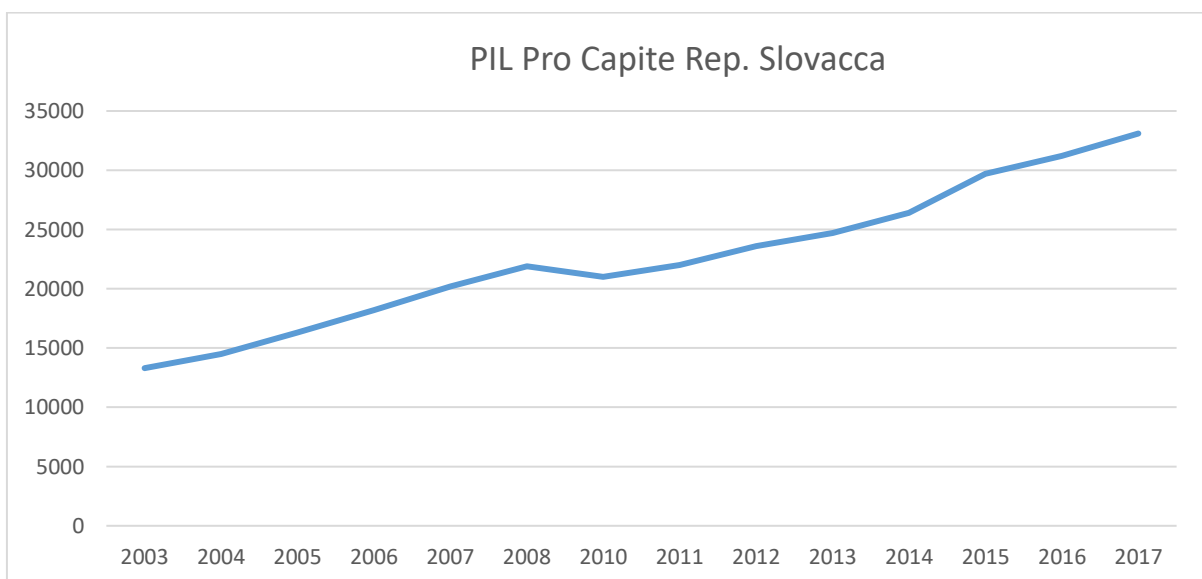
Inoltre, altri autori suggeriscono come l'effetto sostanzialmente neutro della *flat tax* nella Repubblica Slovacca sia da imputarsi anche al fatto che, a fronte della riduzione di gettito proveniente dall'aliquota sui redditi delle persone fisiche e di quelle giuridiche, queste siano state compensate dall'aumento delle entrate provenienti dall'imposizione indiretta, aspetto questo che non ha alterato significativamente la pressione fiscale complessiva, precludendo quindi alcuni presupposti di crescita dell'economia e rendendo quindi difficoltoso valutare in maniera adeguata in che modo la *flat tax* abbia inciso sulla crescita o la decrescita del Paese (Keen, Kim, Varsano 2006).

**Figura 2.10 – Livelli di gettito nella Rep. Slovacca in % del PIL**



<https://www.oecd.org/>

**Figura 2.11 – Andamento del PIL pro-capite della Rep. Slovacca in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

Uno scenario ricco di luci e ombre, e specialmente di quest'ultime, è quello dipinto dall'adozione della *flat tax* nel 2008 da parte della Repubblica Ceca.

Fin dall'adesione all'Unione Europea, i diversi esecutivi di Praga si sono dovuti confrontare con la necessità di arrivare a un riordino della spesa pubblica, in forte deficit, che ha sua volta ha determinato l'esigenza di provvedere a riformare il sistema

fiscale.

Con l'auspicio di ottenere una maggiore gettito fiscale, andando a contrastare al contempo l'economia sommersa, le autorità ceche nel 2008 introdussero un'aliquota unica sui redditi delle persone fisiche pari al 15% e una sui redditi delle persone giuridiche del 21%, rispetto al 24% vigente nel precedente regime. Non riscontrando un sensibile aumento degli investimenti nazionali ed esteri, il governo di Praga decise di ridurre ulteriormente l'aliquota sui redditi delle persone giuridiche portandola al 19%.

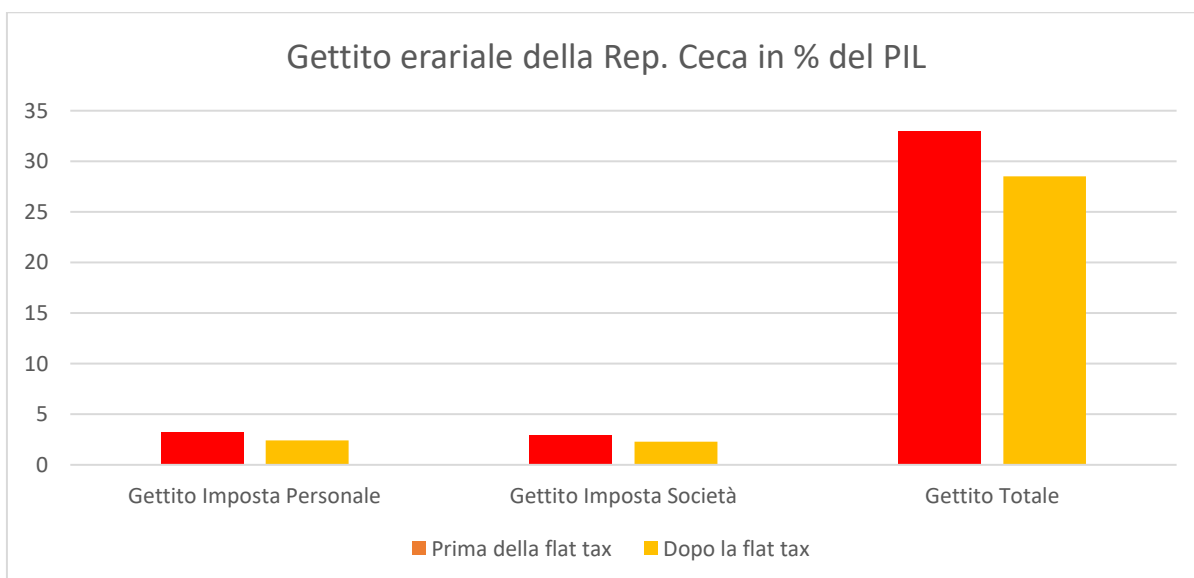
Tuttavia, proprio come avvenuto nella Repubblica Slovacca, questo alleggerimento della pressione fiscale era più nominale che effettivo, in quanto venne compensato dall'aumento dell'IVA, passata al 9% dal precedente 5%, e da una maggiore prelievo proveniente dalle imposte indirette.

Neppure questa riformulazione della *flat tax* diede sensibili miglioramenti dal punto di vista della crescita del sistema produttivo, con gli investimenti esteri e l'insediamento nel territorio ceco di imprese straniere che si mantenevano su livelli trascurabili. Anche l'obiettivo di ridurre il disavanzo fu mancato e fu solo il maggiore gettito proveniente dall'imposizione indiretta ad evitare che il minore gettito proveniente dall'imposizione sui redditi personali e delle società arrivasse a decretare un calo delle entrate erariali complessive.

Ancora più modesti e controversi furono i risultati dell'aliquota unica sul versante sociale, con la frattura tra fasce abbienti e fasce a basso reddito che si allargò in maniera sensibile. Alcuni studi rimarcarono come la *flat tax* formulata in Repubblica Ceca sostanzialmente avesse portato vantaggi esclusivamente ai soggetti che percepivano un reddito annuo superiore alle 55 mila corone annue, ossia una ristretta porzione del ceto medio e la totalità degli scaglioni più alti, mentre per quanti percepivano redditi inferiori alle 55 mila corone annue l'aliquota unica aveva determinato un peggioramento delle condizioni di vita che aumentava progressivamente al decrescere del livello reddituale.

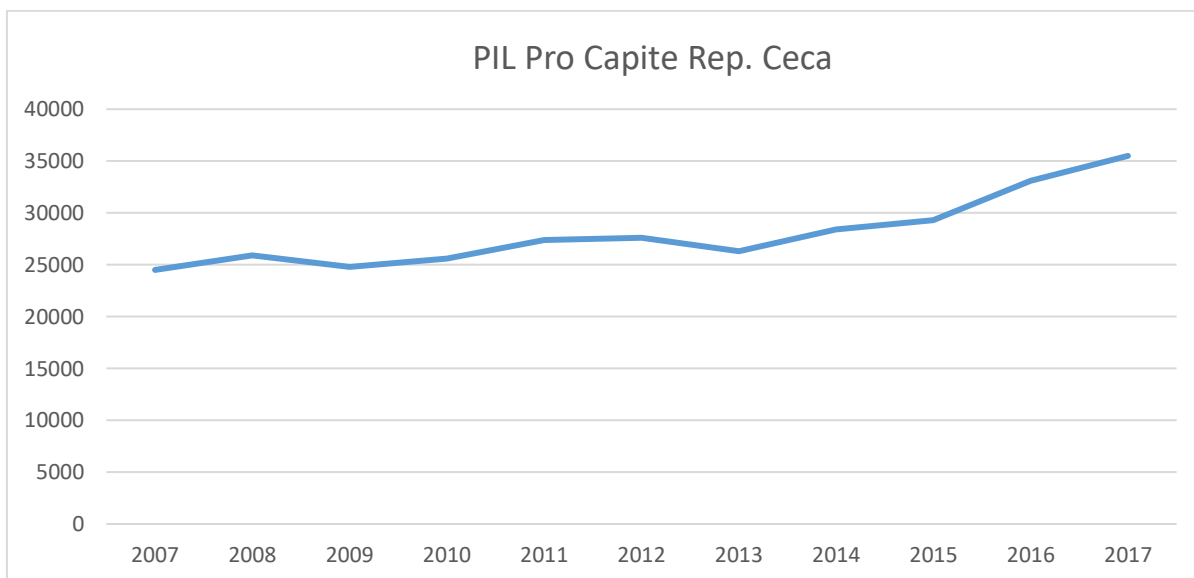
Come avvenuto per la Repubblica Slovacca, il malcontento di ampi strati della popolazione e i modestissimi risultati conseguiti hanno spinto il governo di Praga a considerare la *flat tax* un esperimento fallimentare, abbandonando l'aliquota unica e passando anche in questo caso a un sistema tributario progressivo articolato su diverse aliquote.

**Figura 2.12 – Livelli di gettito nella Rep. Ceca in % del PIL**



<https://www.oecd.org/>

**Figura 2.13 – Andamento del PIL pro-capite della Rep. Ceca in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

L'esperienza della *flat tax* in Romania muove dalla volontà dei governi di Bucarest di adeguarsi ai criteri per l'ingresso e la permanenza nell'Unione Europea, contrastando la lotta all'evasione fiscale e creare le condizioni idonee a garantire uno stimolo alla crescita economica, rendendo la normativa in materia fiscale e tributaria più trasparente,

incentivando gli investimenti esteri ed erodendo le basi imponibili.

Se nei casi esposti in precedenza le ragioni che hanno spinto la maggioranza dei Paesi ad adottare la *flat tax* erano di ordine economico, nella fattispecie della Romania ad esse si affiancava la ragione, non meno importante, di rafforzare la propria credibilità a livello internazionale, discostandosi in maniera netta dalla gestione socialista del regime di Ceausescu.

Il sistema impositivo rumeno, fortemente progressivo, era incentrato su aliquote ricomprese tra il 18% e il 40% e che nel 2005 venne sostituito con l'adozione della *flat tax*, riforma con la quale la Romania diventò, nel volgere di pochi anni, una delle mete di investimento più ambite dell'intera Europa centro-orientale (Leonida 2015, Radulescu 2011).

Per i redditi delle persone fisiche fu introdotta un'aliquota unica del 16%, riferita a una base imponibile in cui venivano compresi tutti quei redditi che nel precedente sistema erano oggetto di un'imposizione separata, allo scopo di semplificare l'apparato fiscale e gli accertamenti e di assicurare al sistema un'equità orizzontale maggiore.

Nel dettaglio, nella determinazione della base imponibile sono compresi i redditi da lavoro autonomo e subordinato, quelli originati da proprietà e investimenti, da pensioni pubbliche e private, da indennità di disoccupazione, malattia e di fine rapporto. Allo scopo di assicurare al sistema un certo grado di progressività, sono previste numerose deduzioni sui redditi delle persone fisiche, per quanto nei confronti dei redditi da lavoro subordinato siano posti alcuni limiti, essendo permessa la deduzione dei soli contributi relativi all'assicurazione sanitaria in capo al lavoratore e a quelli versati alla previdenza sociale.

Per questi individui, inoltre, lo sgravio massimo previsto dal sistema è pari a 164 euro al mese, mentre ai pensionati è riconosciuto uno sgravio mensile di 400 euro al mese. Infine viene stabilita un'agevolazione sui redditi da lavoro dipendente e autonomo, fino a un massimo del 2%, riguardante la cessione dell'ammontare predetto a favore di enti non profit o erogate a favore di borse di studio private (Barrios, Ivaškaitė-Tamošiūnė, Maftai, Narazani, Varga 2020).

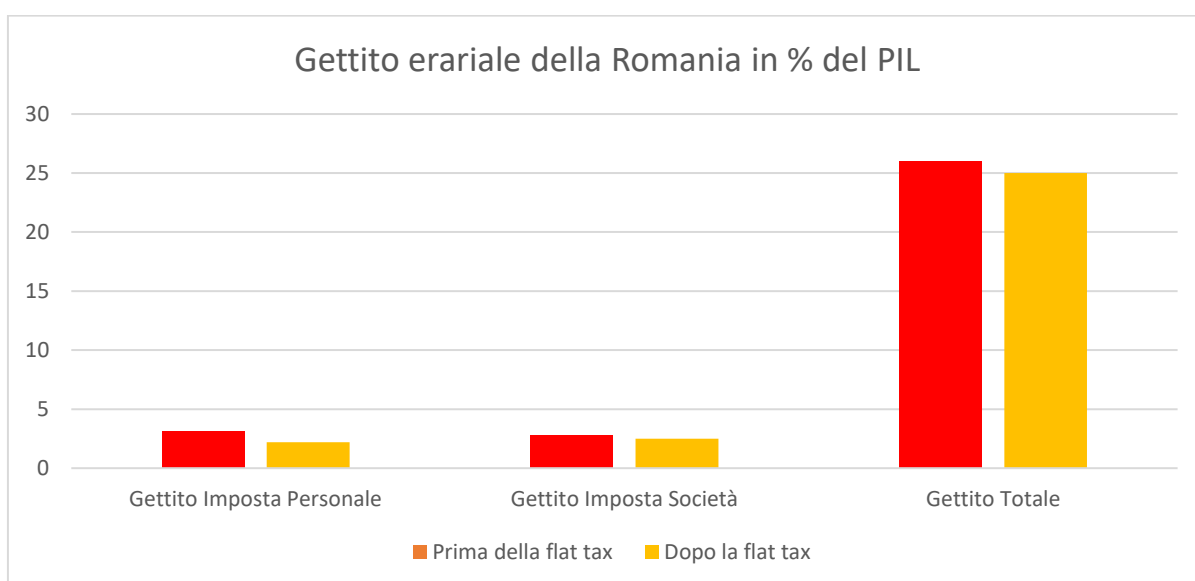
Nei confronti delle persone giuridiche il nuovo sistema tributario ha portato a una notevole riduzione dell'imposizione fiscale, passata da un'aliquota del 16% ad una del 5%. È prevista un'aliquota del 16% per le plusvalenze e i proventi derivanti dalla cessione di azioni e beni immobili. L'esistenza di notevoli agevolazioni nei confronti delle microimprese è una delle peculiarità più rilevanti del sistema fiscale rumeno, che

vede questa categoria di imprese sottoposte ad aliquote ricomprese tra un minimo dell'1% a un massimo del 3%, assegnate in base ad una serie di criteri e con la precisa disposizione che per essere considerate microimprese non debbano possedere redditi eccedenti i 100 mila euro nell'anno fiscale.

In riferimento alle microimprese, nel 2017 il sistema è stato ulteriormente semplificato con la previsione di due sole aliquote, la prima dell'1% per le aziende aventi almeno un dipendente e la seconda del 3% per le aziende che non hanno nessun dipendente. Nel medesimo provvedimento veniva anche stabilito che tutte le imprese che nell'anno fiscale avessero conseguito profitti minori di 500 mila euro diventassero automaticamente soggette al medesimo regime fiscale previsto per le microimprese.

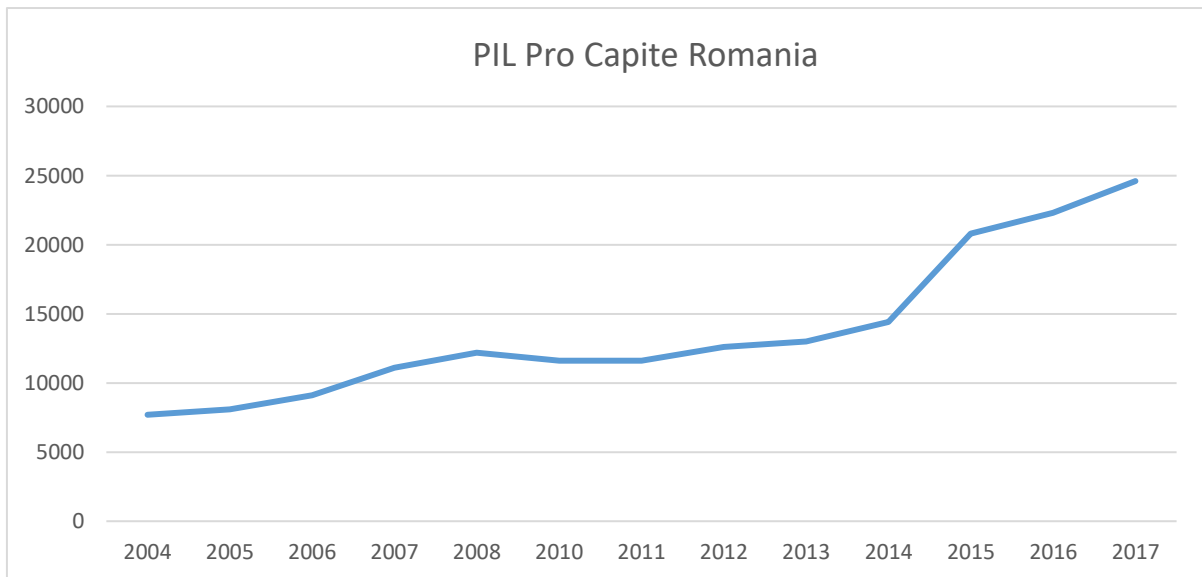
Rispetto alle altre esperienze trattate in precedenza, l'introduzione della *flat tax* in Romania ha portato a un aumento costante delle entrate erariali, con la particolarità che tale incremento nel gettito sia imputabile direttamente dalle imposte dirette sui redditi e non da un aumento di quelle indirette, le quali, al contrario, hanno registrato una flessione. Alcuni rilievi statistici hanno evidenziato come nel 2006 le entrate tributarie inerenti le imposte dirette fossero pari al 5,3% del PIL, cifra salita al 6,5% nel 2009, mentre le imposte indirette, che nel 2005 rappresentavano il 12,9% del PIL, avessero iniziato a contrarsi sensibilmente già nel 2006 per attestarsi nel 2009 all'11%.

**Figura 2.14 – Livelli di gettito in Romania in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.15 – Andamento del PIL pro-capite della Romania in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

Anche la Georgia, nel 2005, ha deciso di abbandonare il suo sistema tributario incentrato su quattro aliquote progressive in base al reddito, rispettivamente del 12%, del 15%, del 17% e del 20%, per adottare un sistema ad aliquota unica pari al 12% (Keen, Kim, Varsano 2006).

L'aspetto maggiormente interessante del caso georgiano è la circostanza che questo Paese sia andato a implementare un *flat tax* pura, ossia un modello impositivo che non prevedeva nessuna deduzione personale alla base imponibile, determinando in questo modo che l'imposta personale fosse marcatamente proporzionale.

Circa questo aspetto, è molto esemplificativo porre il paragone con l'esperienza slovacca. Se nel modello implementato dal governo di Bratislava la *no tax area*, rispetto alla realtà precedente all'introduzione della *flat tax*, era stata ampliata fino al doppio al fine di dare una spiccata progressività al sistema; nel modello posto in essere dal governo di Tbilisi l'introduzione della *flat tax* è stata accompagnata dall'abrogazione di qualsiasi detrazione, deduzione e soprattutto di ogni limite di esenzione fiscale, in ragione dell'introduzione di un'aliquota molto bassa, pari, come detto, al 12% (Saavedra, Marcincin, Valachy 2007).

Questo sistema fu oggetto di alcuni interventi di riforma nel 2011. Il governo georgiano, al fine di implementare la *compliance* tra contribuenti e fisco, rendendo inoltre

l'amministrazione fiscale più efficiente e funzionale senza però ledere i diritti riconosciuti ai contribuenti, decise di prevedere una *no tax area*, rendendo quindi meno rigida l'impostazione proporzionale del sistema. L'accesso all'area esente da imposte rispondeva al possesso di alcuni requisiti stringenti, tra i quali il non possedere redditi che superassero i 30 mila lari georgiani annui (pari a 7538 euro).

Nel 2015 il sistema ha subito ulteriori variazioni, con l'aliquota riferita ai redditi delle persone fisiche innalzata al 20%. Nella determinazione della base imponibile vengono considerati i redditi provenienti da lavoro autonomo, dipendente, originati da altre attività economiche e altri redditi. Qualora un individuo percepisca solamente redditi nei confronti dei quali è stabilita una ritenuta alla fonte, a titolo di imposta o in qualità di imposta sostitutiva, al fine di semplificare ancora maggiormente il sistema, non è obbligato a presentare alcuna dichiarazione reddituale, adempimento invece obbligatorio per tutti gli altri contribuenti.

I redditi derivanti da *royalties*, plusvalenze, dividendi, interessi e canoni di locazione o di leasing, ricompresi nella categoria di redditi da altre attività economiche, sono assoggettati a un'aliquota del 5%. Sono esclusi dalla determinazione del reddito complessivo gli alimenti ricevuti dall'ex-coniuge, gli interessi e i dividendi sottoposti a ritenuta a titolo di imposta erogati da soggetti residenti in Georgia, le plusvalenze inerenti a titoli di Stato e le plusvalenze derivanti dalla vendita o cessione di beni immobili non utilizzati in attività d'impresa detenuti da più di due anni.

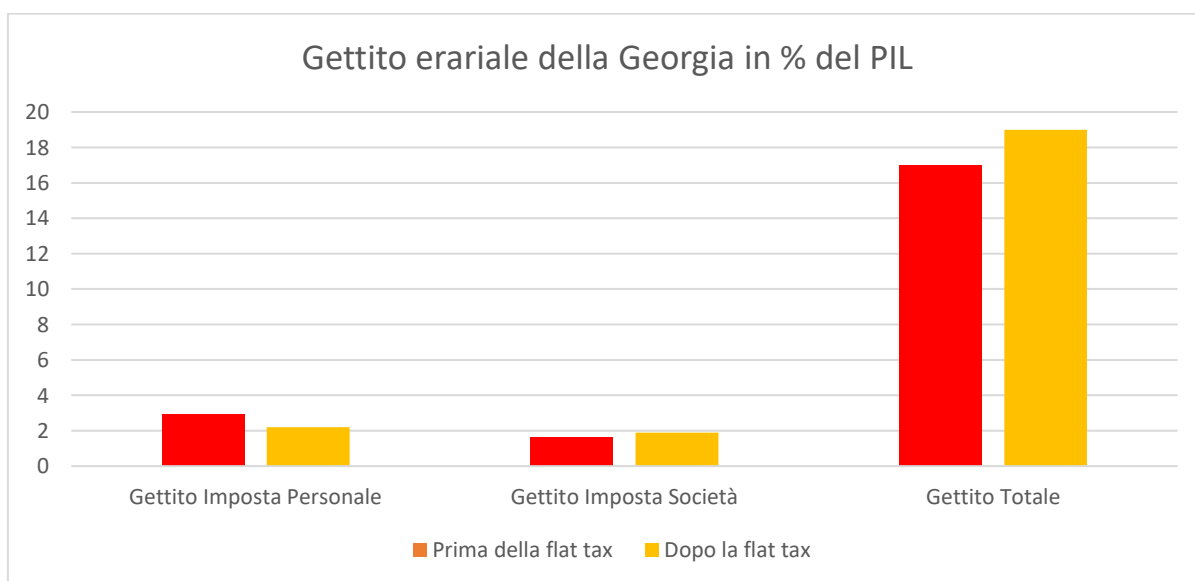
I redditi delle persone giuridiche sono soggetti ad imposizione a prescindere dal luogo in cui sono prodotti, con l'esclusione delle società estere che subiscono il prelievo solo sui redditi prodotti entro i confini nazionali, anche qualora abbiano nel territorio delle organizzazioni stabili. L'ordinamento georgiano considera un'impresa residente quando questa abbia in Georgia la propria sede legale, o vi svolga la gran parte delle proprie attività di ordine amministrativo o effettivamente svolga *in loco* le proprie attività produttive.

L'aliquota del 15% riferita ai redditi delle persone giuridiche si applica alla differenza tra il reddito lordo e le deduzioni previste dall'ordinamento tributario, secondo le cui disposizioni concorrono a formare il reddito d'impresa sia i redditi di natura finanziaria, che le plusvalenze quanto i beni, mobili o immobili, ricevuti a titolo gratuito. I redditi delle persone giuridiche sono assoggettati a una doppia imposizione, la prima che scatta in ragione del meccanismo di imputazione verso l'azienda e la seconda, con una ritenuta a titolo d'imposta pari al 5%, all'atto della distribuzione dei dividendi, esclusivamente

quando questi siano erogati a delle persone fisiche, siano esse residenti o meno, o nei confronti di imprese o società non residenti.

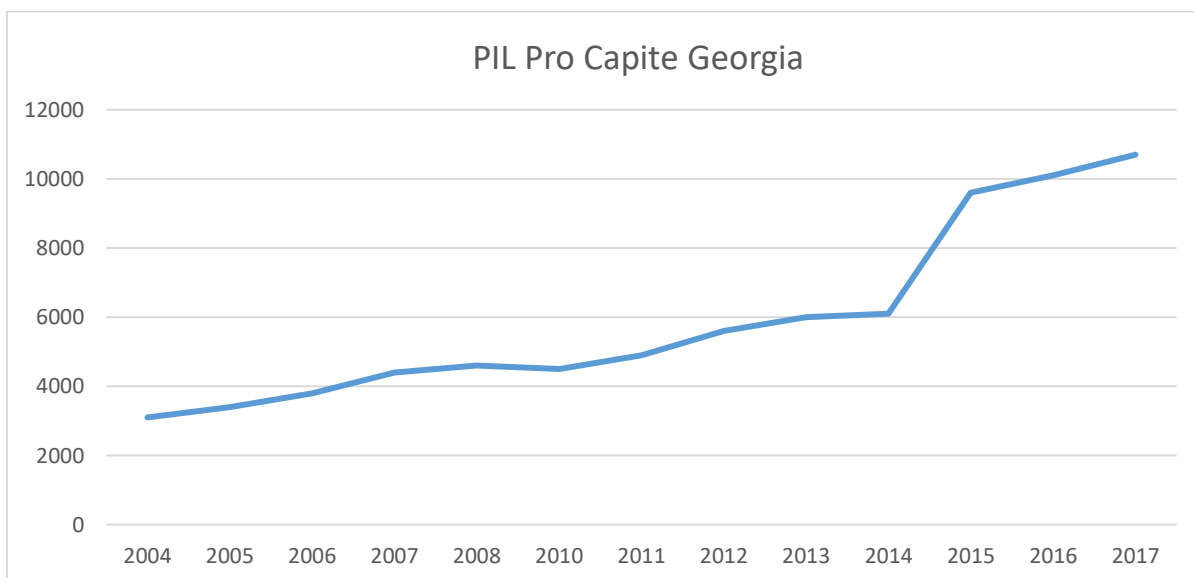
A una visione d'insieme, le autorità georgiane registrarono un decremento delle entrate erariali provenienti dall'imposta sui redditi delle persone fisiche, calo che venne però bilanciato dal maggiore gettito proveniente dalle imposte sulle persone giuridiche, dalle accise e dalle altre imposte indirette, dando nei fatti uno stimolo alla crescita economica. È importante notare che l'amministrazione fiscale, col passaggio da un'imposizione media sui redditi personali del 18% circa ad una del 12%, si aspettava un calo marcato del gettito, ma tale calo fu al contrario minore di quanto stimato, tanto da attestarsi al meno 0,2% del PIL (Keen, Kim, Varsano 2006). Inoltre, la crescita economica e il conseguente ulteriore aumento del gettito proveniente dall'imposta sui redditi delle persone giuridiche e delle altre imposte indirette, permisero alle entrate erariali di restare quasi invariate, senza che vi fossero particolari conseguenze negative.

**Figura 2.16 – Livelli di gettito in Georgia in % del PIL**



Fonte: <https://www.oecd.org/>

**Figura 2.17 – Andamento del PIL pro-capite della Georgia in USD**



Fonte: <https://it.tradingeconomics.com>

Alla luce delle esperienze e modelli di *flat tax* finora esposti è piuttosto difficoltoso giungere a delle considerazioni univoche (BCE 2007). Anche volendosi concentrare esclusivamente verso il traguardo generico dello stimolo all'economia e alla crescita, è quasi impossibile affermare con assoluta certezza se la *flat tax* abbia nei fatti rappresentato il fattore decisivo.

Come si è visto, anche tenendo presenti i Paesi nei quali l'esperienza dell'unica aliquota è stata pressoché fallimentare, i fattori chiamati in causa sono diversi e molteplici. Sicuramente è possibile affermare che l'introduzione della *flat tax*, congiuntamente alla riduzione del carico fiscale, allo stimolo all'investimento e alla capacità di attirare capitale esteri e alle riforme strutturali poste in essere sia di ordine fiscale che politico-amministrative abbia in molti casi rappresentato il mix di condizioni ideali per innescare la crescita complessiva dell'economia (Marchese 2019).

Allo stesso modo non si può nascondere che l'adozione di una *flat tax* corrisponda necessariamente a un'effettiva semplificazione e potenziamento del sistema fiscale, la cui complessità ed efficienza sono influenzate anche dalla qualità complessiva della struttura, dall'ordinamento tributario e dai regimi di detrazione e deduzione esistenti (BCE 2007, Ivanova, Keen, Klemm 2005; Keen, Kim, Varsano 2006; Saavedra,

Marcincin, Valachy 2007; Vanasaun 2006).

Si è visto infatti come, sebbene all'apparenza simili, i sistemi fiscali dei vari Paesi presi in considerazione presentassero una imposta *flat* dalla struttura differente, riferita a differenti modalità di determinazione delle basi imponibili e integrata da regimi di sgravi e agevolazioni ancora diversi, adottati allo scopo di assicurare un certo livello di progressività all'imposta compensando il deficit in termini di equità che l'adozione di un'unica aliquota andava a determinare (Barrios, Ivaškaitė-Tamošiūnė, Maftei, Narazani, Varga 2020).

Segnali più chiari sembrano provenire dall'effetto della *flat tax* sull'emersione dell'economia sommersa, dove i dati lasciano intendere che nel contrasto all'evasione essa possa rivelarsi uno strumento utile, sempre però accompagnata da ulteriori misure e interventi.

## Capitolo III Le proposte di *Flat Tax* in Italia

### 3.1 L'ipotesi della *Flat Tax* nel dibattito politico italiano

Differentemente dai Paesi dell'Est, in cui si sono avute diverse implementazioni pratiche della *flat tax*, nell'Europa Occidentale questo modello impositivo ha trovato una certa notorietà limitatamente all'arena teorica e politica, e in quest'ultima specialmente in concomitanza con tornate elettorali particolarmente combattute (Del Bono 2023, Heath 2006, Marchese 2019, Vampa 2023).

Nel nostro Paese il modello elaborato da Hall e Rabushka inizialmente destò interesse solo a livello accademico e cominciò ad essere oggetto di maggiori attenzioni solo successivamente, intorno agli anni '80, quando la teorizzazione di una aliquota unica affiancata da una fascia di contribuenti esenti, una *no-tax area*, venne avanzata quale possibile soluzione allo stato di crisi dell'imposta personale di carattere progressivo, venendo spesso inserita in più ampi piani di riforma del sistema impositivo. Da questo momento in poi la possibilità di implementare un'imposta sui redditi configurata come un'unica aliquota conquistò maggiore spazio nel dibattito politico, il cui punto di più ampia risonanza venne raggiunto in occasione delle elezioni politiche del 1994. In questa occasione infatti la *flat tax* costituiva uno dei principali punti programmatici di Silvio Berlusconi e del suo partito, Forza Italia (Gallo 2001).

Il leader del centrodestra, nei fatti, non era in maniera autentica l'ideatore della proposta, da ascrivere invece all'economista Antonio Martino, che aveva curato la stesura delle proposte di ordine economico presenti nel programma elettorale (Mingardi 2017).

Berlusconi aveva avuto l'intuizione di unire appunto la concettualizzazione elaborata da Martino con la debole percezione degli elettori tra imposte versate, gettito utilizzato per l'erogazione di pubblici servizi e servizi effettivamente fruibili o disponibili, fenomeno questo molto diffuso in tutto il territorio nazionale (Delbono 2023). Da questo derivò il grande interesse verso la proposta, che sin dall'immediato oscurò gli altri punti programmatici (Vampa 2023), rappresentando per il panorama politico italiano una novità quasi assoluta, capace di ridare slancio all'economia e assicurare dei livelli di benessere economico e sociale più elevati a larghi strati dei contribuenti e specialmente per quanti percepivano i redditi più bassi.

La proposta delineata nel programma di Forza Italia vedeva una aliquota unica pari al

33% valevole per tutti i contribuenti, con cui andare quindi a ridurre drasticamente le numerose aliquote esistenti, affiancata da una *no tax area*, che per i contribuenti a basso reddito avrebbe sostituito l'Irpef. La proposta, che sembrò riscontrare un certo qual grado di apprezzamento tra gli elettori, comunque non si concretizzò mai, sia a causa della scarsa stabilità intrinseca dell'esecutivo sia perché fortemente osteggiata dalle altre forze politiche alleate di governo, fattispecie questa che, in caso di maggiore intransigenza sulla questione, avrebbe oltremodo complicato un quadro politico già critico.

La *flat tax* da allora scomparì lentamente dalle discussioni politiche, venendo saltuariamente ripresentata in vari modi che tuttavia non si tradussero mai in proposte politiche strutturali o di riforma del sistema fiscale. Questa situazione mutò drasticamente quando il dibattito sull'aliquota unica si riaccese in seguito alle proposte avanzate rispettivamente da Vincenzo Visco e Giulio Tremonti, che in breve si sarebbero avvicendati alla guida del Ministero dell'Economia (Baldini, Bosi 2001, Gallo 2001, Giannini, Guerra 2001).

La proposta di riforma elaborata da Visco, anche nota come *Dividendo Sociale*, prevedeva la rimodulazione dell'aliquota Iperf, ipotizzata su un livello del 30-33%, da applicarsi a partire da una soglia di reddito minima, la quale si sarebbe progressivamente innalzata in riferimento alle condizioni familiari del contribuente. Onde garantire una certa progressività al sistema, quest'intervento avrebbe visto l'introduzione parallela di una sovraimposta sulle fasce di reddito più elevate (Baldini, Bosi 2001).

La proposta di riforma inoltre presentava, dall'altro lato, un deciso rivoluzionamento del sistema del welfare e dell'assistenzialismo sociale (Tondani 2008, Leonardi 2001), con la sostituzione di numerose misure di carattere assistenziale, come assegni familiari, cassa integrazione straordinaria, prepensionamenti e liste di mobilità, che sarebbero state accorpate in un unico "dividendo sociale", una sorta di reddito di cittadinanza, specificamente impostato per il contrasto alla povertà, il cui importo si sarebbe innalzato progressivamente sempre considerando lo status familiare e che sarebbe stato erogato in maniera diretta per i contribuenti che non superassero un certo reddito e invece per gli altri sarebbe stato sotto forma di credito d'imposta (Baldini, Bosi 2001).

La proposta del Dividendo Sociale di Visco incontrò critiche diffuse, sia provenienti dal mondo della politica ma specialmente dalla dottrina, secondo la quale si trattava di un intervento complicato e che si sarebbe potuto realizzare in maniera molto difficoltosa

nel breve-medio termine, alla luce della considerazione che sarebbe stato quantomeno arduo a livello tecnico-operativo sostituire i diversi benefici di ordine fiscale e sociale esistenti, tra loro molto eterogenei, trattandosi al contrario di una proposta dotata di maggiore validità se improntata a configurarsi come un intervento riformista di lungo periodo ( Gallo 2001, Leonardi 2001).

Profondamente differente era la quasi contemporanea proposta avanzata da Tremonti, che invece era incentrata su un modello a due aliquote, una pari al 23% e applicabile a tutti i redditi fino a 100 mila euro e la seconda pari al 33% per i redditi eccedenti tale soglia (Baldini, Bosi 2001) e che, inoltre, arrivò ad essere approvata dal Parlamento, sotto forma di legge delega, la n. 80/2003, al Governo, a cui si rimetteva la potestà di instradare la riforma. Se la proposta di Visco era caratterizzata da un accento piuttosto marcato sulla progressività, quella di Tremonti era di matrice sostanzialmente proporzionale, riguardando la previsione di soli due scaglioni, con il primo molto ampio e cui rientrava la gran parte dei contribuenti e soggetto a un'aliquota inferiore a quella gravante sul secondo scaglione, riservato ai redditi più alti e riguardante nei fatti la parte minoritaria dei contribuenti italiani. Esisteva comunque, ad attenta analisi, un tratto di progressività anche in questo modello, tramite la previsione di un sistema di detrazioni e deduzioni piuttosto articolato e rivolto principalmente ai redditi medio-bassi, orientato a delineare una soglia minima imponibile da calcolarsi su base familiare (Giannini, Guerra 2001).

La proposta Tremonti, alla luce di questi elementi, si collocava in posizione mediana rispetto alle formulazioni pure della *flat tax*, cui tuttavia una parte della critica riconobbe la validità di assicurare l'equità verticale in ragione della predisposizione della seconda aliquota sulle fasce reddituali più elevate e dell'impostazione decrescente delle detrazioni e deduzioni. Tuttavia, la gran parte della critica fu di segno nettamente opposto, avversandone molti dei profili strutturali. In primo luogo si obiettava che l'allargamento del primo scaglione, ritenuto eccessivo, e il livello relativamente basso delle aliquote marginali avrebbe costituito un inopportuno avvantaggiamento per le fasce reddituali più elevate, mentre quelle medie e basse avrebbero beneficiato di vantaggi fin troppo minori e inconsistenti (Gallo 2003).

Non poche voci obiettarono che una simile riforma, una volta attuata, a fronte di un costo elevato per il bilancio dello Stato in termini di minore gettito avrebbe comunque ed in ogni modo generato un aumento delle disuguaglianze, poiché il sistema riformato avrebbe avuto delle minime capacità redistributive (Baldini, Bosi 2001; Giannini,

Guerra 2001). Molto accurata fu l'obiezione che individuava la criticità connessa agli individui incapienti, che non venivano considerati nella proposta; questi soggetti, infatti, in ragione di un livello non sufficientemente elevato dell'imposta lorda si vedevano preclusa la possibilità di fruire pienamente delle detrazioni e delle deduzioni, aspetto questo che rendeva integralmente insoluto il problema circa il loro sostegno. Non mancavano inoltre quanti l'osteggiassero per via del suo carattere di incompatibilità con il principio di equità insito nel nostro ordinamento costituzionale (Borgia 2023), in quanto questo modello fiscale veniva visto come un catalizzatore finalizzato ad accentuare il divario socio-economico tra i cittadini (Gallo 2003), sebbene al riguardo non si abbiano evidenze tali da poter suggerire un suo profilo di incostituzionalità.

Infine, una ristretta cerchia di accademici, pur senza rigettare completamente lo schema della proposta Tremonti, sottolineava come si facesse troppo affidamento sul previsto aumento delle entrate tributarie, generato dall'abbassamento delle imposte, al punto quasi da darlo per scontato, frangente invece che avrebbe potuto determinare delle criticità per i bilanci dello Stato (Gallo 2003; Giannini, Guerra 2001).

Quindi, da un lato, sebbene non trovasse un terreno particolarmente fertile, il tema relativo all'introduzione della *flat tax* esercitava un certo fascino, specialmente in quanto veniva vista come la soluzione per alleviare la pressione fiscale, argomento questo che riusciva a unire diverse sensibilità politiche ma che, all'atto pratico, invece che tradursi in concrete istanze riformistiche si riduceva a tema catalizzatore d'attenzioni durante le campagne elettorali (Delbono 2023; Marchese 2019).

Anche la proposta di Tremonti non sfuggì a questo destino, non traducendosi mai in un intervento di riforma del sistema tributario per diverse ragioni. In primo luogo l'Esecutivo, a fronte del lungo periodo temporale necessario per recuperare il gettito fiscale, preferì soprassedere sull'adozione di decreti legislativi circa la rimodulazione dell'imposta personale (Carpentieri 2012). Secondariamente, la mancanza di vedute comuni in seno alla stessa maggioranza determinò un maggiore interessamento nella direzione di ridurre altre imposte, con l'abrogazione di quelle sulla prima casa, o ipotesi di taglio del cuneo fiscale.

La *flat tax* e le varie proposte e modelli a lei riconducibili scomparvero nuovamente dalla scena italiana, ritrovando una frequenza via via maggiore negli anni più vicini ai nostri, ma condividendo col passato la circostanza di essere presentate alla vigilia di importanti scadenze elettorali (Delbono 2023). Su questa dinamica, più affine alla consuetudine politica, non mancarono di esercitare una certa influenza le conseguenze

della crisi economica del 2008. Le due proposte precedentemente citate, quella di Visco e quella di Tremonti, sia in ragione del maggiore risalto pubblico e politico dei loro redattori, sia per la contrapposizione ideologica degli schieramenti da essi rappresentati, misero ai margini dell'attenzione la proposta di *flat tax* presentata dai Radicali Italiani nel 2005, che prevedeva un'aliquota unica pari al 20%, valevole sia per i redditi personali che per le società e la cui formulazione, come facilmente desumibile, prendeva spunto dalle esperienze condotte dai Paesi Baltici, significativamente all'Estonia per l'aliquota e invece alla Lituania per la rilevanza data alle imprese e alle realtà produttive; iniziativa che in seguito fu ripresentata dalla Destra ma che, similmente a quella che l'aveva preceduta, non trovò accoglimento.

La portata della crisi economica del 2008 fu sicuramente uno degli input principali di un'altra proposta che non ha beneficiato di un particolare clamore mediatico, quella avanzata da Armando Siri, leader del partito Italia Nuova, nel 2011. Al diffuso malcontento sociale verso un livello impositivo ritenuto eccessivamente elevato, congiuntamente alle difficoltà incontrate dalle realtà produttive e, conseguentemente, le ricadute negative sul mercato del lavoro e i tassi di occupazione, Siri forniva una risposta basata sull'introduzione di una *flat tax* fissata al 15%, accompagnata da una soglia esente per tutti i redditi fino a 12 mila euro (Siri 2016). Tramite una *no tax area* abbastanza ampia, l'ideatore della proposta, che non escludeva ulteriori interventi di sgravio quali detrazioni e deduzioni, riteneva possibile rendere la *flat tax* pienamente legittima sotto il profilo della costituzionalità, andando a rispettare pienamente il principio di progressività ed anzi dandogli una migliore attuazione rispetto al sistema tributario vigente. Grande enfasi era posta sulle finalità di efficientamento e trasparenza che l'adozione di una simile misura avrebbe permesso di conseguire, superando la visione avversa del fisco diffusa tra la popolazione, frangente questo che avrebbe ispirato maggiore fiducia nel contribuente, promuovendo comportamenti virtuosi che avrebbero consentito di contrastare efficacemente l'evasione fiscale. Proprio dalla lotta all'economia sommersa si prevedeva di recuperare la gran parte delle risorse con cui finanziare il nuovo regime, previsione questa ritenuta fin troppo ottimistica dalla dottrina. Nonostante l'autore avesse tenuto un pubblico incontro con il prof. Rabushka e che i mass media si fossero interessati all'evento, la proposta non trovò sponde politiche di rilievo.

In riferimento alle conseguenze di lungo periodo della crisi economica e finanziaria del 2008 allo scopo di stimolare la ripresa e riattivare l'economia nazionale, abbassando al

contempo la pressione fiscale, ritenuta eccessiva e frenante i consumi e gli investimenti, l'allora Lega Nord avanzò una proposta, concretizzatasi in un disegno di legge presentato alla Camera nel 2015, per la riforma dell'imposta sui redditi (Rossi 2017).

Questa proposta, oltre all'introduzione di una sola aliquota del 15%, che avrebbe sostituito Ires, Irpef e tutte le altre addizionali sui redditi, prevedeva un nuovo sistema di determinazione della base imponibile, la cosiddetta "famiglia fiscale", secondo cui l'ammontare delle imposte dovevano calcolarsi in base al numero di membri del nucleo familiare e alla somma dei redditi percepiti da tutti questi. Elemento piuttosto innovativo, e controverso, riguardava la previsione che fosse il lavoratore subordinato, in piena autonomia e in maniera diretta, ad assolvere agli adempimenti e obblighi fiscali. Come giustamente fatto notare dagli accademici, eliminando il sostituto d'imposta si sarebbe determinato, con sufficiente margine di certezza, una minore capacità di controllo da parte dell'autorità fiscali, fattispecie questa suscettibile di incrementare il già diffuso fenomeno dell'evasione. Diversamente, la Lega portava avanti la proposta motivandola proprio col suo rappresentare un disincentivo all'evasione, infatti un'aliquota inferiore avrebbe stimolato i contribuenti a partecipare alla spesa pubblica non facendoli sentire eccessivamente vessati e, anzi, sottoposti a un prelievo più equo e calcolato sulla loro reale capacità contributiva.

Al fine di assicurare la progressività complessiva del sistema, era stabilito un impianto di deduzioni che vedeva riconosciuto un ammontare di 3 mila euro per ogni componente del nucleo familiare quelli che percepissero redditi fino a 35 mila euro, mentre per le famiglie che percepissero tra i 35 mila e i 50 mila euro annui la deduzione predetta era riconosciuta solo per i familiari a carico mentre per quei nuclei familiari che percepissero oltre i 50 mila euro annui la deduzione decadeva integralmente.

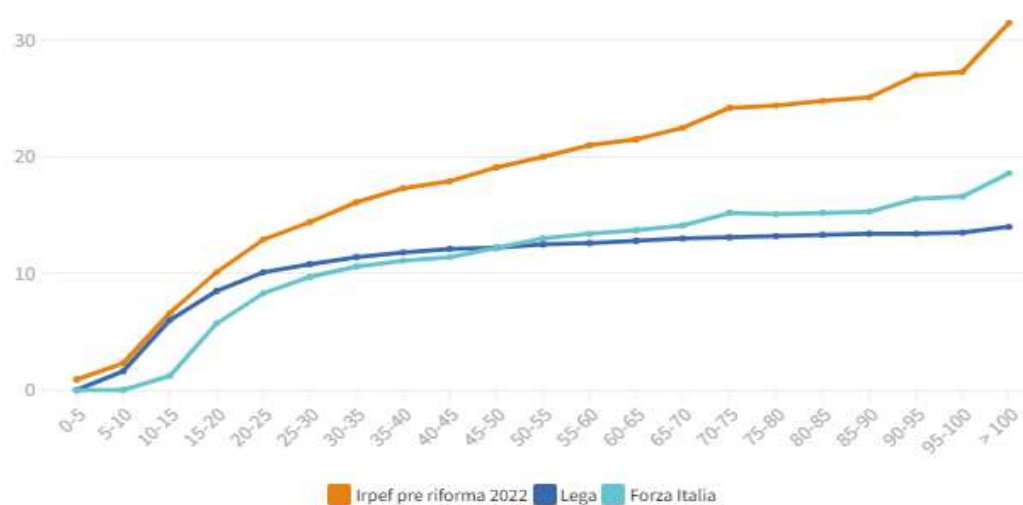
Gli aspetti più controversi di questa proposta, e oggetto di maggiore e attenta critica, furono proprio connessi all'omessa concessione della deduzione personale per i diversi livelli di reddito, infatti, una volta ecceduta la soglia dei 50 mila euro annui, l'aliquota media e quella marginale si parificavano e pertanto l'imposta assumeva un carattere pienamente proporzionale perdendo ogni tratto progressivo e quindi andando a contrastare con il disposto del co. 2 dell'art. 53 della Costituzione, in cui viene sancito il principio di progressività impositiva (Borgia 2023). Di opinione contraria erano i suoi sostenitori, che invece vedevano nell'introduzione di un'aliquota unica accompagnata da una soglia di deduzione ed esenzioni fiscali mirate una garanzia di un rispetto maggiore del criterio di progressività stabilito al co. 2 dell'art. 53 della Costituzione.

I timori maggiori erano ad ogni modo legati all'eventualità, da molti data per inevitabile, della forte riduzione del gettito che sarebbe conseguita dall'adozione del modello proposto dalla Lega. Anche qualora si fosse ammesso che l'aliquota inferiore facesse da volano per la crescita economica e pertanto generato una nuova base imponibile, diversi esperti sottolineavano che questo non sarebbe stato sufficiente a colmare l'ammacco (Marchese 2019).

Alcuni studi, infatti, dimostrarono che la nuova base imponibile che si sarebbe creata non avrebbe garantito un volume di entrate pari a quello assicurato dal modello allora in vigore. Queste ricerche presero a riferimento l'implementazione della *flat tax* in Russia, tralasciando volutamente altre sperimentazioni, specialmente quelle condotte in Paesi con economie relativamente piccole o i cosiddetti paradisi fiscali, proprio per avere un campione di confronto quanto più vicino possibile alla realtà economica italiana. Infine si obiettava che il limite posto per la deduzione personale, alquanto esiguo, non fosse sostanzialmente sufficiente e men che mai adeguato a garantire il minimo esistenziale (Stevenato 2016).

Nella figura seguente si mostra l'incidenza dell'Irpef sul reddito complessivo familiare, in migliaia di euro. Non è un confronto proprio corretto perché non è fatto a parità di gettito, quindi tutti sembrano guadagnare rispetto all'Irpef attuale, ma non si considera la perdita di servizi e trasferimenti derivante dal minor gettito. La flat tax di Forza Italia incide di meno sui redditi bassi a causa della maggiore deduzione e leggermente di più sugli alti grazie all'aliquota superiore.

**Figura 3.1 - Incidenza dell'Irpef prima della riduzione di imposta del 2022 e delle due proposte di flat tax sul reddito complessivo familiare (in migliaia di euro)**



Fonte: <https://lavoce.info/>

Assumendo che la distribuzione della base imponibile dopo la riforma rimanga invariata, dal grafico si nota che i risparmi medi di imposta sono moderati per i decili di reddito medio-bassi ed estremamente elevati per l'ultimo decile.

In conclusione, entrambe le proposte lascerebbero non finanziata una quota rilevante del gettito Irpef attuale pur tenendo conto di un ottimistico recupero totale dell'evasione.

Inoltre, la classe di reddito più elevata beneficerebbe del risparmio di imposta in misura di gran lunga maggiore rispetto alle altre (Baldini, Rizzo 2022).

Una nuova proposta di *flat tax* venne presentata nel 2017 da Nicola Rossi, al tempo presidente dell'Istituto Bruno Leoni, tramite la quale semplificare il sistema impositivo, predisponendo una sola aliquota fissa del 25%, che ricomprendesse in sé l'Irpef, Ires e l'Iva, anche nell'ottica di ridurre il livello generale dell'imposizione, da tempo individuato come una delle cause principali della scarsa competitività dell'economia nazionale e del rallentamento della crescita e, non ultimo, dell'incentivo che esso rappresentava per i comportamenti evasivi ed elusivi (Delbono 2023, Rossi 2017). Infatti, il sistema fiscale italiano veniva visto come eccessivamente complesso e strutturalmente inefficiente, caratteristiche queste che ne minavano la capacità redistributiva, la quale a sua volta determinava il mantenimento di una pressione fiscale elevata che aveva importanti ripercussioni negative sia sui livelli di benessere dei cittadini quanto sul grado di competitività delle realtà produttive (Rossi 2017).

Il progetto presentato, infatti, muoveva dal rilevamento non solo delle caratteristiche specifiche del sistema fiscale nazionale, ma anche dall'analisi comparata del livello di pressione fiscale rapportato alla media europea, aspetto questo che evidenziava come quella italiana fosse superiore, attestandosi al 43,5%. Dallo studio emergeva inoltre che nel nostro sistema impositivo i redditi da lavoro fossero assoggettati a un'aliquota più elevata rispetto a quella gravante sui consumi, ma in quanto proprio le imposte sui redditi incidono maggiormente sui livelli di crescita dell'economia era quindi necessario agire in maniera duale, da una parte aumentando l'incidenza delle imposte indirette e patrimoniali e dall'altro riducendo le imposte dirette (Rossi 2017).

Diversamente dalle proposte avanzate dagli esponenti politici, quella dell'Istituto Bruno Leoni partiva dal preciso presupposto di salvaguardare gli equilibri di bilancio, volendo mantenere inalterato il livello del gettito, fine questo che piuttosto di una riforma che riguardasse specificatamente il sistema impositivo richiedeva il cambiamento dell'intero sistema fiscale e di welfare (Delbono 2023, Rossi 2017).

Sulla base del modello proposto, l'Irpef sarebbe diventata un'imposta ad aliquota unica

su base familiare, con una deduzione di 7 mila euro annui partendo per i nuclei familiari formati da un solo componente ma che si sarebbe innalzata all'aumentare dei componenti della famiglia. Seguendo i canoni di altri precedenti modelli, anche la proposta di Rossi prevedeva di introdurre una soglia esente, ma non fissa, bensì elastica, calcolata partendo dal nucleo familiare e ulteriormente corretta in ragione della Regione in cui il contribuente risiedeva, affiancando a tutto questo quello che si potrebbe definire "il minimo vitale", ossia una misura di sostegno monetaria erogata indipendentemente dalla situazione occupazionale a beneficio delle fasce che percepivano i redditi più bassi.

Anche questa misura, che nei fatti ricalcava la proposta di Friedman della *negative income tax*, altro non era se non un sussidio statale specificatamente rivolto a quei contribuenti percettori di redditi così bassi da non arrivare al limite dell'esenzione. Tuttavia, proprio il "minimo vitale" veniva visto con scetticismo, in quanto atto a trasformarsi in uno strumento in grado di disincentivare coloro che percepivano i redditi minori dal migliorare la loro situazione reddituale o dal cercare occupazioni maggiormente remunerative (Rossi 2017).

Peculiarità di questa proposta era che, oltre alle misure predette, si intendeva portare avanti una rimodulazione di altre imposte e tasse, quali la Tasi, l'Irap e l'Imu, che sarebbero state sostituite da una nuova imposta unificata, l'Isu (Imposta sui servizi urbani).

Il modello elaborato da Rossi non venne valutato in maniera molto positiva, in particolare facendo riferimento all'innalzamento dell'Iva che, raggiungendo il 25% in concomitanza con un periodo nel quale il contesto economico era critico e pervaso da debolezza, avrebbe comportato inevitabilmente un'ulteriore penalizzazione dei consumi (Leo 2017). La critica obiettò inoltre che, in ragione delle condizioni predette, fosse da preferirsi un intervento riformista all'insegna della *flat tax* più graduale e mitigato, poiché si paventava che l'innalzamento dell'Iva, il quale avrebbe riguardato beni primari e di largo consumo soggetti nel sistema vigente a delle aliquote tendenzialmente basse, fosse suscettibile di aggravare in maniera sensibile gli effetti di ordine regressivo tipicamente prodotti dalla tipologia di imposta (Gallo 2017).

La nuova Irpef avrebbe avuto un alveo di applicazione che si sarebbe esteso a ricomprendere anche quei redditi che erano soggetti al tempo alla cedolare secca, quali redditi e rendite catastali e canoni di locazione. Circa i redditi provenienti da lavoro subordinato e pensioni venivano disposte delle deduzioni apposite riferite agli oneri e

alle spese per la produzione del reddito e, con poche eccezioni, si sarebbe provveduto a eliminare nel complesso le spese fiscali (Rossi 2017).

Non mancarono, neppure in questa occasione, critiche generalizzate rivolte alla compatibilità del modello proposto da Rossi con i principi costituzionali e con il sistema impositivo vigente, che si faceva notare, avrebbe potuto potenzialmente andare a incrementare le disuguaglianze e costituire un vantaggio indebito per le fasce reddituali più alte (Socci, C., D'Andrea, S., Deriu, S. e al. 2022). Su questi aspetti è opportuno porre delle precisazioni. La proposta dell'Istituto Bruno Leoni intendeva adeguarsi ai principi costituzionali inerenti la progressività impositiva operando attraverso le deduzioni, che si sarebbero annullate gradualmente al crescere dei redditi percepiti, puntando a rendere più equo, efficiente e trasparente al redistribuzione delle risorse, con notevoli ricadute nei livelli di diseguaglianza, in quanto tale modello andava a tutelare le fasce reddituali più critiche e che al tempo non godevano di alcuna tutela fiscale (Belardinelli 2018).

La questione, invero, sembrava spostarsi maggiormente in direzione del fatto che la proposta elaborata da Rossi avrebbe comportato degli interventi di *spending review*, frangente questo che però esponeva il piano a maggiori frizioni di ordine politico (Belardinelli 2018).

Al modello presentato da Rossi e dall'Istituto Bruno Leoni fece seguito nel 2018 una nuova proposta relativa all'introduzione di una *flat tax* in occasione delle elezioni da parte della coalizione di centro-destra. Si trattava in realtà di due diverse declinazioni, una avanzata dalla Lega Nord e l'altra da Forza Italia.

La prima prevedeva un'unica aliquota del 15% in maniera completamente indipendente dalle soglie di reddito, con l'eliminazione della ritenuta d'acconto e del sostituto d'imposta, ricalcando nella sostanza quanto già avanzato nel 2015, con l'aggiunta di una clausola di salvaguardia rivolta a quei contribuenti che si sarebbero trovati a subire un prelievo maggiore rispetto al passato. Effettivamente, la proposta della Lega Nord avrebbe determinato un aggravio per quei soggetti che non erano tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi e i cui adempimenti fiscali sarebbero aumentati. Infatti, questa proposta, oltre ad essere svantaggiosa per le fasce di reddito minori, avrebbe posto in capo alle stesse un gravoso onere di conservazione della documentazione fiscale, necessaria appunto per poter godere della predetta clausola e, pertanto, come fatto notare in dottrina, piuttosto che semplificare ed efficientare il sistema, si andava in direzione nettamente contraria. Pareri discordanti sembrano provenire anche dalla

Fondazione Magna Carta, un cui studio risalente al 2012 e commissionato dall'allora Popolo della Libertà costituiva la base su cui la proposta della Lega era stata articolata (Canegrati 2017).

La proposta di Forza Italia, diversamente, era incentrata sull'introduzione di un'aliquota unica pari al 23%, che si prevedeva di ridurre in seguito portandola al 20%, cui si sarebbe affiancata una *no tax area* la cui soglia era fissata a 12 mila euro. Era previsto inoltre un sistema di deduzioni inerente i carichi familiari, le spese per cure mediche e detrazioni apposite per il pagamento degli interessi sui mutui ipotecari finalizzati all'acquisto della prima casa. Nelle intenzioni dei soggetti proponenti, questa riforma tributaria avrebbe determinato una netta riduzione della pressione fiscale e parallelamente semplificato non solo il sistema fiscale, ma l'intero complesso dei rapporti tra fisco e contribuenti, comportando inoltre effetti positivi sull' crescita economica e occupazionale, in quanto atta a stimolare gli investimenti.

Anche in questo caso erano forti le perplessità legate alla riduzione di gettito che avrebbe interessato le casse dell'erario e, sebbene più elevata di quella proposta dalla Lega, questo modello di *flat tax* era ancora lontano dal livello del 37% che avrebbe garantito che le entrate fiscali restassero inalterate, senza dimenticare che il principio di progressività sancito nella carta costituzionale veniva seriamente minato, in quanto eccessivamente sbilanciato in favore delle fasce di reddito più elevate, che avrebbero beneficiato di un maggiore risparmio d'imposta (Baldini, Rizzo 2020).

Nel nuovo contesto politico successivo alle elezioni e alla crisi istituzionale del 2018, col formarsi della maggioranza tra Movimento 5 Stelle e Lega Nord, nel programma di governo venne delineata una proposta di *flat tax* che riprendeva, con diversi aggiustamenti, il modello in passato avanzato dalla Lega. Si trattava, come rilevato in dottrina, di una soluzione compromissoria tra le visioni integralmente divergenti dei due schieramenti circa le misure economiche da porre in essere per la crescita e lo sviluppo dell'economia nazionale (Vampa 2023).

Nei fatti, il modello definito potrebbe essere chiamato *dual tax*, in quanto, onde assicurare la progressività del sistema e dell'imposta personale, assunto questo imprescindibile per i 5 Stelle, si sarebbe articolato su due distinte aliquote: una del 15% per tutti i redditi che non eccedessero gli 80 mila euro annui e l'altra, fissa, del 20% per tutti i redditi che oltrepassassero la soglia predetta. Il sistema di deduzioni previsto sostanzialmente riprendeva l'impostazione teorizzata in precedenza, con i redditi fino a 35 mila euro che beneficiavano di una deduzione di 3 mila euro per ogni membro del

nucleo familiare e per una detrazione esclusivamente per i carichi familiari riferita ai redditi compresi tra i 35 mila e i 50 mila euro annui, mentre non era previsto alcuno sgravio per i redditi superiori ai 50 mila euro annui. Restava anche la clausola di salvaguardia, i cui destinatari sarebbero stati i contribuenti che non avrebbero tratto benefici dalla riforma o anzi si ritrovassero a subire un prelievo maggiore.

Neppure questa proposta trovò concreta applicazione poiché l'esecutivo da lì a breve cadde in seguito alla crisi di governo aperta dalla Lega, ricevendo comunque dei giudizi piuttosto ambigui, se da un lato, infatti, si apprezzava la volontà di semplificare il sistema e preservare il carattere di progressività previsto dalla Costituzione (Borgia 2023), dall'altro erano numerosi i dubbi e le perplessità legate alla capacità del sistema impositivo di garantire un gettito sufficiente alle casse dello Stato, specie in considerazione delle politiche distributive e di sostegno portate avanti dal Movimento 5 Stelle. Non mancavano quanti sottolineassero che, invece, tale modello sarebbe andato a esclusivo beneficio dei contribuenti percettori dei redditi più elevati, i quali sarebbero stati gli unici a godere di un sensibile allentamento della pressione fiscale (Baldini, Rizzo 2020).

### 3.2 Compatibilità della *Flat Tax* con il sistema fiscale italiano.

Anche circoscrivendo l'ambito d'esame alla realtà nazionale, si è visto come la *flat tax*, nelle sue diverse declinazioni proposte, abbia suscitato numerosi e accesi dibattiti tra quanti sostengono che essa sia l'opzione vincente per ridare slancio al sistema economico e sociale italiano (Rossi 2017), con tutte le dovute distinzioni circa l'aliquota da applicare e le deduzioni e altri sgravi da affiancarle, e quanti al contrario la rigettano, poiché la considerano una misura suscettibile di peggiorare il quadro economico complessivo o di aumentare le disuguaglianze tra la popolazione (Socci, C., D'Andrea, S., Deriu, S. e al. 2022) oppure vedono una sua implementazione come troppo complicata o irrealizzabile in ragione di un conflitto con le norme costituzionali riguardanti il sistema tributario (Marchese 2019).

Partendo da quest'ultima considerazione, il tema della *flat tax* e una sua eventuale implementazione pratica nel nostro Paese più volte è venuto a scontrarsi con l'art. 53 della Costituzione, il cui contenuto rappresenta il fondamento giuridico del sistema impositivo e fiscale nazionale. In esso vengono sanciti due principi essenziali e tra loro correlati: il primo, contenuto al co.1, dispone che tutti i cittadini siano tenuti a

contribuire alla pubblica spesa in base alla loro capacità contributiva individuale, mentre il secondo, collocato nel co.2, dispone che questa il sistema tributario sia “informato” a criteri di progressività, assunto questo dai cui viene fatto discendere il principio di progressività impositiva che più volte è stato richiamato (Borgia 2023).

Come viene fatto notare, la norma costituzionale stabilisce innanzitutto che la contribuzione debba avvenire tenendo conto della capacità contributiva del cittadino, senza però porre alcun discrimine sul modo in cui questa debba avvenire, fattispecie invece fissata al secondo comma, in cui la modalità viene individuata nella progressività. Il fatto che i padri costituenti abbiano optato per questa dicitura, dalla dottrina viene spiegato con la volontà di agire al fine di ridurre le disuguaglianze reddituali e sociali generate dall’economia di mercato (Carpentieri 2012).

Questa concezione solidaristica, di fatto comune a tutti i sistemi democratici moderni, vede la contribuzione individuale quale strumento con cui perseguire e soddisfare diritti e aspettative sociali, criterio fondamentale per la creazione e il mantenimento di una struttura sociale unitaria e organizzata (Boria 2008).

I tributi, pertanto, non rappresentano esclusivamente il “prezzo” con cui vengono pagati i servizi e beni pubblici offerti dallo Stato e neppure il “costo” della difesa nazionale o della tutela delle libertà e diritti individuali. L’imposizione rappresenta specialmente uno degli strumenti principali con cui poter condurre politiche e interventi allocativi e redistributivi, strumentali non solo a ridurre le diverse disuguaglianze ma anche a stimolare la crescita economica e sociale della nazione (Gallo 2001; Leonardi 2001; Tondani 2008).

In ragione di questo, come rilevato dalla dottrina, il nostro sistema fiscale viene improntato, proprio in osservanza al principio di progressività, a tutelare l’interesse pubblico e a promuovere i legittimi scopi, correggendo le distorsioni e le imperfezioni derivanti dal mercato, agendo in funzione della giustizia redistributiva (Baldini, Rizzo 2020; Gallo 2003).

Questa lettura costituisce ormai un orientamento consolidato in dottrina, ribadito sia dalla Corte Costituzionale, che vede indispensabile l’applicazione del vincolo solidaristico in ambito tributario (Boria 2008; Fedele 2005) quanto dagli accademici, che vedono il nostro sistema tributario il massimo mezzo di redistribuzione atto a soddisfare gli interessi della collettività tramite un legame di reciproca responsabilità (Batistoni Ferrara 2008; Boria 2002, Tesauo 2011).

Pertanto, oltre a essere un dovere del cittadino, il tributo esula la sua dimensione di

sacrificio individuale e la compartecipazione alla spesa pubblica diviene parte di quel processo più ampio di trasformazione sociale tramite il quale assicurare ai membri della comunità pari opportunità nell'ottica della crescita complessiva. Appare quindi evidente la ricostruzione progressista della fiscalità e del sistema impositivo, che deriva inoltre dal fatto che il principio di progressività è da considerarsi congiunto a quello dell'uguaglianza sostanziale sancito al co. 2 dell'art. 3 della Costituzione (Tesauro 2011).

L'obbligo a contribuire alla pubblica spesa non è infatti un dovere a sé stante, risultando invece connesse alla più ampia ottica della prospettiva costituzionale, ossia quello della crescita umana, che proprio tramite l'imposizione e il prelievo fiscale si mira a perseguire e incentivare. La funzione fiscale, che già in ragione del principio di progressività determina degli esiti di ordine redistributivo, assicura i mezzi all'apparato pubblico con cui salvaguardare e rendere pienamente fruibili diritti e posizioni giuridiche i quali, qualora mancassero allo Stato le risorse adeguate, resterebbero ancorati a una dimensione formale e non effettiva (Boria 2002; Batistoni Ferrara 2008).

È tenendo conto di questi assunti che si possono comprendere appieno le ragioni che hanno spinto i costituenti a fondare il sistema sulla progressività e a dare tanta importanza al principio medesimo, quale parametro fondamentale di giustizia ed equità tributaria orientata a perseguire una concreta uguaglianza dell'imposizione decretata per i contribuenti (Baldini, Rizzo 2020; Boria 2002; 2013).

La questione circa lo scarso carattere di progressività proprio della *flat tax* non si esaurisce nella sfera giuridico-costituzionale, in quanto viene estesa alla dimensione pratica dell'introduzione di questo modello. Nonostante sia stato dimostrato che, tramite opportuni sistemi di sgravi, anche un sistema ad aliquota unica possa presentare un certo livello di progressività rivelandosi in questo senso positiva per i ceti con i redditi inferiori, grazie alla fascia esente e alle deduzioni (Marchese 2019), e indubbiamente per i percettori dei redditi più elevati, che si ritroverebbe soggetti ad un'aliquota sensibilmente inferiore a quella attuale, i critici sottolineano come la *flat tax*, in definitiva, non rappresenti un vantaggio per i ceti medi, che all'inverso, potrebbero risultarne marcatamente svantaggiati, precludendo loro il miglioramento delle condizioni socio-economiche e quindi della mobilità sociale (Leonardi 2001).

Sempre in riferimento alla dimensione applicativa di un'eventuale *flat tax*, anche il presunto vantaggio costituito da questo modello circa la sua capacità di disincentivare i comportamenti evasivi è considerato in maniera contrastante dai suoi detrattori.

Sebbene il nostro Paese presenti dei livelli di economia sommersa piuttosto elevati (Delbono 2023), un orientamento diffuso che, anche a fronte della possibilità di raggiungere il certamente positivo traguardo della riduzione dell'evasione, esso sia tutt'altro che scontato, mentre sarebbe sicuro il fatto che l'introduzione della *flat tax* esponga le pubbliche finanze all'aumento del deficit rappresentato dalla riduzione di gettito.

Esaminando le principali concettualizzazioni relative ai modelli ad aliquota unica, spesso è stata data molta enfasi al vantaggio rappresentato dalla semplificazione che comporterebbe l'adozione di una *flat tax*, che andrebbe a sostituire le più o meno numerose aliquote ed imposte esistenti, efficientando il sistema e rendendolo quindi meno costoso, sia in termini di mantenimento della sua struttura quanto di costo di funzionamento e accertamento (Osculati 1996; Rossi 2017).

Tale aspetto, rapportato alla realtà nazionale, manterrebbe in apparenza inalterata la sua positività, poiché a fronte dell'elevata spesa dell'apparato pubblico permetterebbe potenzialmente un sensibile risparmio, generato proprio dallo snellimento e dall'efficientamento del sistema, con conseguente alleggerimento delle pubbliche finanze e quindi dei contribuenti (Tyson 2014). Tuttavia, anche questo punto non è unitariamente condiviso. In prima istanza, viene fatto notare che il cambio del sistema impositivo potrebbe comportare dei costi tali, in termini di mancato gettito, tali da rendere ogni risparmio risibile se non completamente ininfluenza (Marchese 2019) ed inoltre, ipotesi questa piuttosto controversa, il presunto efficientamento del sistema fiscale e il suo snellimento anziché agevolare le funzioni ispettive e di accertamento, andrebbero a loro diretto pregiudizio, poiché un tale sistema peccherebbe di capacità di controllo e quindi, paradossalmente, incentiverebbe i comportamenti illeciti di natura evasiva ed elusiva.

Il punto relativo alle coperture finanziarie necessarie per l'implementazione di un sistema ad aliquota unica riveste pertanto un'importanza fondamentale. Diversi autori hanno sottolineato come la maggioranza delle proposte avanzate abbiano curato molto poco quest'aspetto, con l'esclusione di quella presentata dall'Istituto Bruno Leoni (Delbono 2023). Nei fatti, la possibilità di rilanciare l'economia, aumentare i livelli occupazionali e di investimento e quindi di creare una nuova base imponibile trovano un forte contrappeso dinnanzi alla possibilità di aumentare le disparità reddituali e sociali, rendendo lettera morta i principi costituzionali fondamento del nostro ordinamento statale.

In quest'ottica, alcuni autori evidenziano come la possibilità di introdurre una *flat tax* articolata su due aliquote costituisca una palese violazione del dettame costituzionale che sancisce l'uguaglianza contributiva dei cittadini (Stevenato 2018), aspetto questo però che presta il fianco al fatto che già il sistema attuale prevede una molteplicità di aliquote, rivelandosi pertanto una questione maggiormente affine alla filosofia del diritto piuttosto che alla dottrina economica.

Nel dettaglio, un importante aspetto del più generale dibattito relativo alla compatibilità della corrispondenza tra un modello di *flat tax* e il nostro sistema impositivo alla luce del parametro della progressività è costituito dall'interrogativo secondo cui la progressività garantita tramite una struttura di deduzioni possa o meno essere ammissibile in ottica costituzionale (Delbono 2023, Marchese 2019).

Già nella trattazione precedente, più volte è stato esposto come la maggior parte delle concrete applicazioni dei diversi modelli di aliquota unica abbiano specificatamente diversi strumenti, in primis sistemi di deduzioni, tramite i quali garantire a complessivo sistema impositivo un grado più o meno marcato di progressività. Un orientamento abbastanza diffuso in dottrina ritiene che, in ragione della giurisprudenza della Consulta, non essendo previsto dalla Costituzione un vincolo nei confronti del legislatore circa l'uso obbligatorio di diverse aliquote crescenti e neppure un grado di intensità della progressività del sistema impositivo certo e determinato cui attenersi, un modello di aliquota unica da applicarsi ai redditi personali affiancato da detrazioni e deduzioni d'imposta adeguate e da una fascia esente sia pienamente da ricomprendere tra le legittime possibilità di riforma del sistema fiscale.

Diversamente non mancano autori che rigettano questa posizione, in quanto ritengono che una soglia d'esenzione non sia in ogni caso idonea a costituire una forma valida di progressività in ambito impositivo, poiché essa rimanda a quel "minimo vitale" che viene escluso dal presupposto relativo all'imposta e all'applicazione della stesa. Pertanto, questa frazione della ricchezza complessiva non possiede rilevanza contributiva e non può essere adatta a differenziare la situazione economica dei cittadini/contribuenti in ottica quantitativa (Fedele 2020, Frasoni 2004).

Quest'ordine di obiezioni però, nel punto specifico, sembra virare in ottica più squisitamente economica piuttosto che giuridica, orientandosi verso quella che critica che interessò la *flat tax* fin dalle sue prime teorizzazioni e che riguarda essenzialmente la crescita lieve dell'aliquota marginale e pertanto sulla scarsa intensità del carattere di progressività che si realizza sostanzialmente. Nei sistemi ad aliquota unica il prevedere

una soglia di esenzione corrisponde funzionalmente alla realizzazione di un'imposta contraddistinta da due diverse aliquote, una fissata allo 0% attinente alla *no tax area* e l'altra invece, riferita a tutti i redditi oltre la soglia, più elevata dello 0% (Heath 2006; Keen, Kim, Varsaro 2006) che nei fatti sembrerebbe configurare una proporzionalità solo apparente, consentendo invece un certo margine con cui configurare il grado di progressività che più si ritiene adeguato. Tuttavia, per i critici, è questa progressività ad essere inconsistente, poiché la stessa andrebbe rapportata ai redditi complessivi percepiti da un contribuente e non esclusivamente alla parte che supera il limite esente dall'imposizione, poiché esso rappresenta un livello di progressività minimo. Questa parte della dottrina ritiene che stabilire una mera soglia esente, riferita alla dimensione di ricchezza minima, non sia sufficiente a soddisfare ed assicurare la piena osservanza del principio di progressività (Leonardi 2001).

Partendo dal fatto che la garanzia del cosiddetto minimo vitale è già ricompresa nella più vasta nozione di capacità contributiva, l'osservanza dell'assunto della progressività costituisce l'unica e concreta implementazione della giustizia impositiva che si sostanzia nell'imposizione di maggiori carichi fiscali verso i contribuenti più abbienti rispetto a quegli che percepiscono redditi minori. Detto in termini differenti, parte della dottrina ritiene che l'osservanza dei principi costituzionali richieda che sia la classe benestante a subire un maggiore prelievo, fattispecie questa irrealizzabile con l'adozione di una *flat tax*, che andrebbe a livellare la curva sui redditi medi (Batistoni Ferrara 2008; Gallo 2001; Schiavolin 2006)

Questa argomentazione, come fatto notare, non sembra però precludere totalmente la possibilità di adottare una progressività per deduzione. Sebbene questa preveda espressamente la definizione di una soglia massima al prelievo impositivo sui redditi più elevati, è altrettanto vero che è attraverso delle imposte di carattere regressivo che solitamente ha trovato applicazione il principio di progressività e non è certo un caso o una svista che anche il sistema tributario in vigore, oltre un certo limite fissato dalla legge, sia arrestato l'incremento delle aliquote e quindi, a prescindere dal livello reddituale, i contribuenti che possiedano ricchezze eccedenti tale limite sono sottoposti ad un'unica e medesima aliquota marginale.

Questa scelta effettuata dal legislatore, che potrebbe apparire come una contraddizione, deriva invece dalla volontà di non avere incrementi dell'aliquota marginale oltre una soglia considerata eccessiva e in grado di disincentivare il guadagno, la propensione al lavoro, al risparmio e all'investimento.

I sostenitori della *flat tax*, muovendo dal fatto che tanto la tutela del cosiddetto minimo vitale quanto il principio di progressività si fondino entrambe e ricomprendano la nozione di sacrificio e entrambe rapportino la ricchezza alla sua capacità di tramutarsi in consumi (Batistoni Ferrara 2008; Stevenato 2016) infine sono propensi a considerare totalmente ingiustificata la contrapposizione tra l'aliquota unica e il principio di progressività che viene posta dai detrattori e altri critici, poiché, per realizzare quest'ultimo principio, proprio la *flat tax* ne rappresenta un valido mezzo. Viene infatti evidenziato che una *flat tax* presenti una continuità della progressione assente invece nelle imposte ad aliquote crescenti, che determinano una differenza più elevata tra i livelli di imposta che vengono poi applicati agli scaglioni di reddito inferiori, tanto che, a questo specifico riferimento, appare nettamente preferibile la progressività per deduzione, atta ad impedire incrementi marcati su soglie contigue di reddito dell'aliquota marginale (Schiavolin 2006).

Allora, non è pertanto azzardato ragionare secondo la prospettiva di quegli autori che, circa il dibattito relativo all'aliquota unica o decrescente, circoscrivono la questione alla scelta del livello più adeguato di progressività da realizzare, questo in ragione del fatto che nel processo decisionale su queste alternative acquisisce importanza fondamentale il giudizio di valore che si associa alla scelta di determinate aliquote marginali, una scelta che deve trovarsi a coincidere con l'aspettativa sociale che ai contribuenti più abbienti vengano imposte delle aliquote marginali più elevate (Liberati 2018). Una situazione non perseguibile con l'implementazione della *flat tax*, ma esclusivamente con l'applicazione di aliquote crescenti.

Risulterebbe quindi che, in maniera più forte dei vincoli di ordine costituzionale, la determinazione dell'effettivo grado di progressività da porre in essere sia una scelta di marcata natura politica, poiché, come è stato esposto, la carta costituzionale pur prevedendo dei principi, non pone degli obblighi definiti dal legislatore così come non dispone nel dettaglio le caratteristiche, il grado e l'intensità che la progressività debba possedere affinché il principio sia rispettato, nei fatti non ostando all'adozione di una progressività per deduzione (Stevenato 2016)

I timori che accompagnano un'eventuale adozione di un modello di *flat tax* poggiano in definitiva sul depotenziamento come strumento di redistribuzione della ricchezza dell'imposta personale e quindi sulla compromissione dell'uguaglianza verticale dei contribuenti. Poiché un'unica aliquota si ritiene determini una progressività lieve ed insufficiente, in base al fatto che tra una soglia reddituale e un'altra la crescita

dell'aliquota media non è proporzionale ma invece rispetto alla soglia precedente decresce fino a diventare piatta, allora per rispettare effettivamente il principio di progressività si ha la necessità che l'aliquota media aumenti più che proporzionalmente al crescere della ricchezza.

È quindi la sensibilità di ordine politico ad essere determinante nella scelta del modello impositivo da seguire, posto che è assodato come la progressività da sola non assicuri il perseguimento di obiettivi di ordine redistributivo e sia evidente che, in ragione delle loro condizioni reddituali migliori, siano i contribuenti percettori dei redditi più elevati a contribuire in misura maggiore al raggiungimento degli ideali sanciti all'art. 3 della Costituzione, contribuendo in misura più elevata alla spesa pubblica con cui rimuovere gli ostacoli economici, politici e sociali (Baldini, Rizzo 2020).

Un sistema impositivo progressivo, fondato su aliquote crescenti, secondo i critici della *flat tax*, è l'unico atto a produrre quelle forme di imposizione che il predetto modello non è in grado di determinare, ossia realizzare un'effettiva redistribuzione della ricchezza. La *flat tax*, nelle diverse declinazioni in cui è stata proposta nel nostro Paese potrebbe, potenzialmente, rappresentare un vantaggio per tutti i contribuenti, ma avvantaggiare molto più che proporzionalmente le fasce reddituali più elevate, ipotesi questa che mina alle fondamenta le istanze redistributive (Giovannini 2018).

Sebbene sussista realmente il rischio che l'introduzione di un modello di *flat tax* incorra in una sanzione di legittimità costituzionale, in quanto osterebbe a livello formale con il contenuto del co. 2 dell'art. 3 della Costituzione, in cui viene sancita la sostanziale uguaglianza dei cittadini e il dovere dello Stato di eliminare ogni ostacolo possibile alla sua attuazione concreta, ostacoli che la *flat tax* introdurrebbe in quanto pregiudicherebbe sia i criteri solidaristici che ispirano il sistema impositivo quanto quelli di progressività e infine la stessa capacità e finalità redistributiva, violando quindi anche i precetti dell'art. 53 della Costituzione, rimane tuttavia impossibile attualmente esprimersi in maniera definitiva su questo punto.

Questo perché, non essendosi finora avuto alcun provvedimento avente forza di legge che abbia decretato l'introduzione e l'applicazione di un concreto regime di *flat tax*, la Corte Costituzionale non ha avuto modo di esprimersi direttamente in merito alla questione, essendosi finora limitata a chiarire, in numerose sentenze, lo spirito, le finalità e i principi che orientano il nostro sistema impositivo e fiscale. Alla luce di quanto esposto e considerando i vari contributi teorici non si può comunque negare che la questione di ordine costituzionale potrebbe anche non sussistere, in quanto

un'aliquota unica è perfettamente in grado di presentare tratti di proporzionalità tali da non porsi in contrasto coi dettami costituzionali, specialmente qualora questa venga impostata secondo una progressività per deduzione (Marini 2018).

L'impossibilità a giungere a un definitivo giudizio sulla compatibilità tra la *flat tax* e il nostro ordinamento tributario riguarda infine e specialmente anche il versante più strettamente riconducibile alla dottrina economica. In quest'ottica, l'osservanza del principio di progressività è forse da rapportarsi al sistema fiscale nel suo complesso, in quanto la trasformazione dell'Irpef in un'imposta ad aliquota unica potenzialmente sarebbe in grado di determinare un generale aggravamento degli effetti delle altre imposte in termini di mancata equità (Marini 2018).

Una soluzione soddisfacente potrebbe aversi calibrando con maggiore attenzione i parametri di eventuale nuova *flat tax*, dotandola di un grado più elevato di progressività e dandole maggiori capacità redistributive, in grado di garantire ai contribuenti percettori di redditi bassi dei vantaggi marcatamente migliori. Parimenti, come indicato da attenta dottrina, un sistema di detrazioni e deduzioni dal forte andamento decrescente o, alternativamente, l'introduzione di un'imposta di tipo patrimoniale affiancata da un regime di sussidi legati alla spesa ma svincolati dall'imposta potrebbero contribuire in maniera valida (Marchese 2019; Marini 2018).

Sarebbe quindi determinante, non solo per superare un eventuale esame di costituzionalità, ma anche per vincere le resistenze politico-ideologiche molto più critiche di quelle dottrinali, riuscire a definire una *flat tax* tale da non rappresentare, sotto nessun profilo, un mero livellamento della progressività a discapito dei redditi medi e bassi, costituenti la maggioranza dei contribuenti.

Allo stesso modo, per quanto finora siano stati presentati dei modelli di *flat tax* con aliquote relativamente basse, principalmente allo scopo di renderle attrattive verso gli elettori (Vampa 2023) ma anche quale stimolo diretto alla ripresa economica (Rossi 2017), non è affatto scontato che una successiva riproposizione di un siffatto modello impositivo vada in questa stessa direzione e venga quindi presentato come un alleggerimento della pressione fiscale (Marini 2018) potendo comunque allo stesso tempo provvedere pienamente a semplificare e efficientare il sistema impositivo.

Molto differente è un aspetto sottolineato da diversi autori e più strettamente riconducibile alla concreta adozione di una *flat tax*. Sotto questo punto di vista il fatto che le proposte finora avanzate abbiano fatto leva maggiormente sulla percezione di oppressione avvertita dai contribuenti piuttosto che su analisi dettagliate del contesto

economico lasciano insoluti numerosi dubbi e perplessità circa la tenuta dei conti pubblici (Delbono 2023; Tyson 2014), specialmente considerando l'elevato livello di indebitamento pubblico e il contemporaneo rispetto dei parametri economici comunitari. Nonostante ci si possa giovare di diverse sperimentazioni, in molti casi tradottisi in implementazioni durature della *flat tax*, la differenza tra i contesti economici in cui queste sono state realizzate e quelle proprie del nostro sistema, rendono l'argomento oggetto di un ampio dibattito accademico (Lupi, Sbroiavacca 2015; Marchese 2019), che si estende anche quelle misure già poste in essere nel nostro Paese che, sia pur non costituendo una declinazione precisa e attinente della *flat tax*, sono a questa riconducibili.

## Capitolo IV Il lavoro autonomo e la *Flat Tax*

Nel paragrafo immediatamente precedente è si è trattato dell'eventuale compatibilità tra una possibile *flat tax* e il nostro sistema tributario, analisi dalla quale sono emerse le molteplici perplessità e dubbi evidenziate dagli accademici, tanto favorevoli quanto contrari, in merito all'introduzione di un'aliquota unica in Italia.

Comunque, come affermato da un'attenta critica se il tema della *flat tax* e di una sua eventuale adozione si prestano, anche in ragione della rilevanza politica ed elettorale assunta a più riprese dall'argomento, ad animati e vivaci dibattiti e severe disamine dottrinali, non si può tralasciare il fatto che il nostro attuale sistema impositivo e, per estensione, l'intero sistema fiscale possiedano già un marcato accento *flat* (Delbono 2023, Marchese 2019).

Infatti, l'introduzione di una *flat tax* dovrebbe confrontarsi con un contesto tributario che, nonostante il disposto costituzionale relativo al criterio della progressività, presenta già una pluralità di *flat tax*, per quanto potremo definirle settoriali, su diverse e numerose categorie di reddito, con l'Irpef, riferita ai redditi da lavoro autonomo, dipendente e da pensioni, che ha ormai un tratto di "specialità", non costituendo più sostanzialmente l'imposta "ordinaria" e mantenendo quel carattere di progressività fissato dai padri costituenti (Carpentieri 2012, Marchese 2019, Stevanato 2016).

Queste *flat tax*, oramai esistenti da anni e stabilmente facente parti del nostro sistema impositivo, riguardano i redditi finanziari, sottoposti ad imposta sostitutiva pari al 26% che diventa del 12, 5% sui titoli europei; per determinati redditi di natura fondiaria, assoggettati a una cedolare secca del 21% o, per le locazioni con canone convenzionato, del 10%; per le vincite e i premi corrisposti dai giochi, in cui il prelievo è del 10% nei confronti delle vincite delle lotterie, del 20% sui premi dei giochi basati sull'alea o sull'abilità e del 25% in tutti gli altri casi, e per le plusvalenze nel settore immobiliare, sottoposte a un prelievo su base opzionale del 20%. Oltre a questo sono da considerarsi le imposizioni gravanti sui redditi catastalmente determinati, di molto inferiori ai redditi effettivi, o al sistema delle esenzioni, che riducendo la base imponibile ai fini Irpef, riducono in maniera rilevante l'aliquota effettiva rispetto a quella nominale, come ad esempio avviene in merito alle plusvalenze generate dalla cessione oltre il quinquennio di fabbricati (Rossi 2018). Le recenti modifiche apportate in sede legislativa hanno riguardato anche l'Ires, nei confronti della quale una quota del reddito imponibile è sottoposta ad un'aliquota agevolata e il restante è soggetto a una *flat tax* del 24% a cui si

aggiunge l'Irap.

In questa sede, vista anche la sua importanza sulle dinamiche produttive e lavorative nazionali, ci si concreterà sul cosiddetto “regime forfettario”, a cui spesso si è fatto riferimento, con qualche forzatura, come a una *flat tax*.

#### 4.1 Il regime forfettario L. 190/2014 art. 1, commi da 54 a 89.

Il cosiddetto *regime forfettario* è stato introdotto nel nostro ordinamento dal Governo Renzi con la Legge del 23 dicembre 2014, n.190 (nota anche come Legge di Stabilità 2015) quale regime agevolato opzionale, rispetto a quello a contabilità ordinaria, per i soggetti esercitanti stabilmente arti e professioni e per i titolari di attività d'impresa individuali. L'adozione di questo particolare regime muoveva da considerazioni economiche e politiche riguardo il complessivo andamento economico del Paese, che risentiva degli effetti della crisi economica e degli umori dell'elettorato che, dato ormai consolidato, manifestava una forte insofferenza verso l'elevato peso dell'imposizione.

Oltre a queste ragioni, l'esecutivo introdusse questo regime allo scopo di incentivare l'apertura di micro-attività, puntando verso il settore dei professionisti e dei freelance, in ragione della semplificazione che veniva prevista dal provvedimento, che consentiva l'esonero dal regime IVA e di tutti gli adempimenti fiscali a questo connessi, con l'esenzione inoltre dall'obbligo della fatturazione elettronica e dal dover applicare e subire le ritenute d'acconto (Canè 2018). Il disposto della L. 190/2014 non mancava anche di un carattere agevolativo, in quanto permetteva ai contribuenti che avessero optato per questo regime di ritornare eventualmente, per pura convenienza, l'anno fiscale successivo al regime ordinario, fattispecie aperta anche a quanti aderivano a quest'ultimo, che avrebbero potuto invece passare al nuovo regime forfettario (Ferranti 2019). Il tutto sarebbe avvenuto in maniera relativamente semplice, tramite una comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

Era nelle intenzioni del Governo, nello specifico, renderlo un regime “naturale” con cui si stabiliva che tutti i contribuenti aderenti che avessero percepito nell'anno fiscale precedente dei compensi e dei ricavi, differenziati in base all'attività economica riferita ai Codici ATECO, inquadrabili tra il minimo di 25 mila euro per le attività immobiliari e il massimo di 50 mila euro per il commercio e la ristorazione si applicasse un'imposta piatta pari al 15% che andava a sostituire in via “principale” l'Irpef del regime ordinario ma anche le altre imposte e addizionali sui redditi, cui si affiancava la detrazione, ai fini

del calcolo della base imponibile, delle somme versate all'Inps o alla specifica cassa di appartenenza per i contributi previdenziali. Inoltre, per quanti aprissero una nuova attività e aderissero al regime era prevista l'applicazione di un'aliquota ulteriormente ridotta e pari al 5% per i primi 5 anni.

Nel dettaglio, il calcolo della base imponibile su cui avrebbe inciso l'imposta avveniva appunto in via forfettaria, tramite l'applicazione dello specifico coefficiente di redditività assegnato al Codice Ateco riferito all'attività svolta, con un range di redditività che spaziava dal minimo del 40% a un massimo dell'86%. Come accennato in precedenza, la base imponibile veniva determinata senza che ci fosse riconoscimento analitico dei costi affrontati, come invece avveniva nel regime ordinario, con la deducibilità esclusiva dei contributi previdenziali dovuti per legge (Rasi 2019 a;2019 b). L'accesso al nuovo meccanismo di imposizione era però escluso a quanti utilizzassero regimi speciali IVA; avessero la residenza fiscale all'estero in Paesi non facenti parte dell'Unione Europea o di uno Stato che aderisse allo Spazio Economico Europeo e che garantisse uno scambio adeguato di informazioni con il nostro Paese e non producessero almeno il 75% dei redditi complessivi in Italia; a quanti svolgevano attività tramite società di persone, imprese familiari ai sensi dell'art. 5 TUIR o associazioni o avessero il controllo, sia diretto quanto indiretto, di società a responsabilità limitata comprese anche le associazioni in partecipazione. Venivano inoltre esclusi i contribuenti che avessero percepito dei redditi da pensione o lavoro dipendente eccedenti i 30 mila euro, escludendo che il rapporto lavorativo fosse cessato nell'anno precedente e non se ne fossero instaurati di nuovo; così come quanti conducevano operazioni per la cessione di fabbricati o loro porzioni, di terreni o aree edificabili o di mezzi di trasporto nuovi e infine coloro che esercitavano attività di lavoro autonomo o di impresa in maniera prevalente nei confronti di terzi soggetti con i quali erano intercorsi, nei due anni precedenti, dei rapporti di lavoro o fossero riconducibili ai datori di lavoro predetti (Rasi 2019a; 2019b).

L'introduzione del regime forfettario non avvenne senza che si sollevasse un certo dibattito, con un primo ordine di critiche che riguardò in maniera specifica la sua compatibilità con il principio della capacità contributiva fissato dalla Costituzione. Come veniva fatto notare, l'imposizione nei confronti di una ricchezza "media", come quella che nei fatti risultava attraverso l'applicazione dei coefficienti di redditività, rischiava di andare a contrastare con il co. 1 dell'art. 53, che prevede che il contribuente partecipi alle spese pubbliche sulla base della sua effettiva condizione economica (Canè

2018). Secondo tale critica, infatti, il modello impositivo stabilito dal regime forfettario andava a compiere il prelievo fiscale su una dimensione di ricchezza che tendenzialmente non rispecchiava in maniera precisa l'effettiva condizione economica del contribuente, esponendo lo stesso, potenzialmente, o a una sovra-imposizione o a un'esenzione sui generis, se, rispettivamente, il reddito effettivo risultasse inferiore o superiore a quello che era stato determinato tramite l'applicazione dei coefficienti di redditività (Canè 2018; Rasi 2019a).

Un altro ordine di critiche riguardavano i profili di efficienza. Nei fatti, gli aderenti al regime forfettario, essendo esonerati dall'applicazione dell'IVA, vengono a trovarsi in una posizione di vantaggio nei confronti dei contribuenti sottoposti al regime ordinario, in maniera particolare quando le prestazioni, e i relativi pagamenti, si riferiscono ai consumatori finali o soggetti per cui la detrazione IVA non è consentita, come per attività di finalità sociale (quali l'istruzione o le cure mediche). Per costoro, infatti, l'IVA costituisce un costo vero e proprio e saranno di conseguenza maggiormente propensi ad acquistare servizi e beni da quei soggetti operanti in regime forfettario, fattispecie che realizzerebbe dunque una sostanziale ed evidente distorsione della concorrenza (Canè 2018; Gavelli, Giommoni 2019). Un ulteriore posizione di vantaggio rispetto ai contribuenti in regime ordinario è quella ascrivibile alla dimensione fiscale complessiva, in quanto l'imposta sostitutiva al 15% (e in misura ancora maggiore quella al 5%) non sostituiva solo ed esclusivamente l'imposta personale ma anche le addizionali regionali e comunali sull'Irap.

L'adozione di questo regime agevolato non mancò di destare preoccupazioni in riferimento a un suo possibile effetto incentivante nei confronti dell'evasione fiscale. Si obiettava infatti che, con l'eliminazione degli adempimenti legati al regime IVA, cosa che determinava l'esonero dalla tenuta dei registri per gli acquisti, si andasse seriamente a pregiudicare l'efficienza e l'adeguatezza tra i controlli relativi alla predetta imposta e quelli sull'imposta sui redditi, favorendo in questo modo il realizzarsi di comportamenti evasivi (Canè 2018, Stevanato 2019).

Questa fattispecie, secondo alcuni autori, poteva essere inoltre amplificata dal cosiddetto "effetto soglia". Infatti, dinnanzi alla possibilità di non beneficiare più dell'agevolazione rappresentata dall'imposta al 15% per il reddito complessivo percepito e quindi il ritorno al regime ordinario con aliquote più elevate per via del superamento del limite dei ricavi, poteva spingere i contribuenti o restare entro la soglia dei 65 mila euro, disincentivandoli a produrre maggiori redditi e quindi riducendo la

loro propensione al lavoro, oppure inducendoli a occultare, in toto o in parte, i redditi provenienti da eventuali ulteriori attività, rendendo vane le volontà del legislatore che invece erano quelle di generare nuove basi imponibili (Ferranti 2019, Gavelli, Giommoni 2019; Stevanato 2019).

Merita di essere brevemente approfondita la causa di esclusione dal regime forfettario per quanti svolgano delle attività attraverso associazioni professionali, società di persone o imprese familiari o di quanti che detengano il controllo in società a responsabilità limitata o in associazioni in partecipazione. Per i primi l'esclusione vale in maniera indipendente dalla specifica svolta dalle associazioni, mentre nell'ipotesi di possesso di quote societarie appartenenti a un Srl l'esclusione dal regime sussiste esclusivamente quando la società eserciti un'attività simile, sotto l'aspetto sostanziale e non in termini di Codice Ateco) a quella del socio, con quest'ultimo che al contempo detenga la quota di controllo. Pertanto questa esclusione potrebbe spingere i professionisti a svincolarsi dalle associazioni onde poter beneficiare delle agevolazioni disposte dal regime forfettario, nei fatti ostacolando gli investimenti e la crescita (Ferranti 2019, Gavelli, Giommoni 2019).

La misura in esame che, in base ai dati divulgati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ha incontrato un certo successo registrando un grado di adesione sostanzialmente stabile nel corso degli anni, non è stata oggetto di rilevanti modifiche nelle successive legislature, fino alla Legge di Bilancio 2019, con la prospettiva di introdurre nel lungo periodo una "quasi" *flat tax*, è stato uniformato il valore massimo dei ricavi percepiti a 65 mila euro per tutte le categorie, mantenendo immutati i coefficienti di redditività riferiti ai codici Ateco. Parallelamente, con la stessa legge, si introdusse il cosiddetto *regime analitico agevolato*, che prevedeva per gli autonomi e i professionisti che avessero percepito ricavi e compensi compresi tra i 65 mila e i 100 mila euro un'unica imposta sostitutiva del 20% valevole sull'intera base imponibile. I requisiti di accesso riprendevano nella sostanza quelli stabiliti dalla L. 190/2014 per il regime forfettario, eccetto che per il mantenimento dell'obbligo di fatturazione elettronica (Pellegrino 2023).

In generale e a parità di condizioni, per un contribuente la convenienza del regime forfettario rispetto a quello ordinario dipende principalmente dall'ammontare delle detrazioni riconosciute sugli oneri, difatti qualora gli oneri e quindi le detrazioni superino una determinata soglia, il regime ordinario sarà al contrario più conveniente. Questo determina che i professionisti e i lavoratori autonomi siano in grado di optare

per il regime che, in base alle loro condizioni, risulti essere più favorevole, ossia permetta di minimizzare il proprio carico impositivo, scelta che invece è totalmente preclusa ai contribuenti che siano lavoratori dipendenti o pensionati.

Poniamo l'ipotesi che il contribuente A decida di aprire un'attività di commercio e che nel primo anno di esercizio consegua un reddito lordo di 65.000 euro, onde semplificare escluderemo dai calcoli il pagamento dei contributi previdenziali e porremo come condizione che i costi che ha affrontato coincideranno con la soglia di redditività del 40%:

**Tabella 4.1 – Confronto regime forfettario vs regime ordinario**

<b>in Regime Forfettario</b>	
Reddito Imponibile	$65.000 \times 40\% = 26.000$
Imposta Sostitutiva	$26.000 \times 15\% = \mathbf{3.900}$

<b>in Regime Ordinario</b>	
Reddito Imponibile	$65.000 - 39.000 = 26.000$
Irpef	
- Primo scaglione	$15.000 \times 23\% = 3.450$
- Secondo scaglione	$11.000 \times 25\% = 2.750$
- Totale	<b>6.200</b>

Come si evince chiaramente, a queste condizioni è nettamente più conveniente il regime forfettario che determina che il contribuente A paghi 3.900 euro di imposta sostitutiva totale invece che i 6.200 euro che avrebbe pagato con il regime ordinario Irpef. Ma se invece lo stesso contribuente si fosse trovato ad affrontare spese superiori, deducibili dal suo reddito complessivo, ecco che il regime ordinario sarebbe ritornato più conveniente, comportando un carico impositivo complessivo pari a 3.450 euro.

**Tabella 4.2 – Calcolo imposta regime ordinario con aumento spese**

<b>in Regime Ordinario</b>	
Reddito Imponibile	$65.000 - 50.000 = 15.000$
Irpef	
- Primo scaglione	$15.000 \times 23\% = \mathbf{3450}$

Il mantenimento del regime forfettario e di quello analitico agevolato incontrò le stesse critiche e obiezioni che si erano presentate nel 2014 con l'introduzione delle misure previste nella L. 190/2014, a cui però si aggiunse la considerazione che il persistere di

un sistema “a doppia *flat tax*” per una specifica categoria di contribuenti non faceva che confermare la progressiva e pericolosa tendenza a svuotare il regime ordinario Irpef, assoggettando un numero sempre più consistente di contribuenti a dei regimi speciali, senza andare a semplificare o efficientare il sistema tributario ma colpendo solamente i livelli di gettito dell’erario. Al contrario, non pochi autori evidenziano il fatto che questo dispositivo di imposizione, articolato su regimi speciali, abbia concretamente generato una forte iniquità nelle categorie coinvolte e un rilevante aumento della complessità interna al sistema impositivo, gravato appunto da una molteplicità di regimi (Pellegrino 2023).

Sembrano dunque trovare conferma quelle previsioni che accompagnarono la presentazione di queste misure e che in prima istanza ne riconobbero la reale natura. Lo stesso inquadrarle e definirle *flat tax* risponderebbe quindi maggiormente a un’esigenza di pubblicità politica (Newell 2023) piuttosto che di una reale attinenza di questi regimi con la formulazione classica di una *flat tax*, poiché, tali misure si applicano esclusivamente ai ricavi e ai compensi di un dato ammontare, rivelandosi quindi delle imposte sostitutive (come quelle elencate in precedenza) e non ascrivibili, per mancanza del requisito della generalità riguardo i redditi complessivi dei contribuenti, a una vera e propria *flat tax* (Marchese 2019). Anche sul piano delle ricadute benefiche, solitamente riferite all’adozione di un sistema ad aliquota unica, la dottrina non ha rilevato alcuno stimolo concreto al complesso dell’economia nazionale, potendo pertanto considerare entrambi questi regimi come una misura, tra l’altro molto limitata, di sostegno a circoscritte categorie di contribuenti, nella stragrande maggioranza dei casi di risicata importanza economica.

#### 4.2 La *flat tax* incrementale L. 197/2022 art. 1, comma 55.

Come esposto nel capitolo precedente, un’eventuale adozione di una *flat tax* è stato nel nostro Paese un argomento che si è ben prestato alla competizione elettorale delle principali forze politiche, in ragione da un lato dell’elevata pressione fiscale gravante sui contribuenti italiani, pari al 46,5% contro una media Ocse del 34,5%, e dall’altro da quella percezione parimenti diffusa che vede una sostanziale non corrispondenza tra partecipazione alle pubbliche spese e servizi erogati dallo Stato. Questa dinamica si è ripresentata in occasione delle elezioni politiche del 2022, dove la tematica fiscale ha ricoperto un ruolo centrale (Borgia 2023).

Le forze della coalizione di centrodestra, in accezioni lievemente differenti, hanno più volte dichiarato di voler procedere all'adozione di una *flat tax*. La proposta avanzata dalla Lega prevede in prima istanza l'allargamento del regime forfettario al 15% attualmente in vigore cui affiancare una *flat tax* cosiddetta *incrementale*, sostanzialmente una riproposizione della misura introdotta nel 2019, con un'imposta sostitutiva che andrebbe a colpire gli incrementi di reddito, queste due misure combinate rappresenterebbero una sorta di preparazione per l'adozione di una *flat tax* destinata a tutti i contribuenti. Forza Italia invece avanzava un piano più graduale, con una fase intermedia in cui condurre una riforma dell'Irpef, basata su tre aliquote pari al 15%, al 23% e al 33% con la fissazione di un minimo esente di 13 mila euro. Una volta che il sistema sia entrato a regime, se ne prevede un'ulteriore riformulazione, con il passaggio a una *flat tax* pari al 23%. Infine, Fratelli d'Italia, piuttosto che pensare all'adozione integrale di una *flat tax*, si limitò a proporre la riforma dell'Irpef, con l'introduzione del cosiddetto "quoziente familiare", ossia la determinazione delle imposte da applicare considerando i redditi effettivi di tutti i componenti del nucleo familiare; l'estensione dell'aliquota al 15% per tutte le partite IVA fino al tetto dei 100 mila euro, nei cui confronti si applicherebbe anche la cosiddetta *flat tax* incrementale sugli incrementi dei guadagni percepiti rispetto all'anno precedente, lasciando aperta la possibilità di estendere tale regime anche alle famiglie e alla totalità delle attività produttive.

Per completezza si segnala che le forze politiche del centrosinistra hanno rigettato in toto la possibilità di appoggiare l'adozione di una *flat tax*, presentando a loro volta dei piani miranti al contrario ad aumentare il grado di progressività dell'attuale ordinamento tributario.

Al netto delle interpretazioni di ordine politico, preme rilevare che tutte le proposte avanzate dal centrodestra non apportano sostanziali e significative variazioni rispetto ai provvedimenti già esistenti. Anche la cosiddetta *flat tax* "incrementale", successivamente confermata e trasformata in legge, L. 197/2022 art. 1, comma 55., con la vittoria alle elezioni del centrodestra e la formazione del Governo Meloni, non è altro infatti che la riproposizione del provvedimento a suo tempo introdotto nel 2019, ossia il regime analitico agevolato.

Nel dettaglio, la misura prevista al co. 55 dell'art. 1 della L. 197/2022 prevede che, per il solo anno 2023, i contribuenti che siano persone fisiche, differenti da quelle aderenti al regime forfettario, e che esercitino arti, professioni o attività d'impresa possano

applicare, invece delle aliquote Irpef su scaglioni di reddito, un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 15% su una base imponibile che non ecceda i 40 mila euro, determinata dalla differenza tra i redditi da lavoro autonomo o d'impresa percepiti nel 2023 e gli stessi d'importo più elevato percepiti tra il 2020 e il 2022, con la decurtazione del 5% a valere su quest'ultimi. La norma, nei fatti, dispone che la maggior parte dei contribuenti che andranno ad applicare questa *flat tax*, ben lungi dal riscontrare una semplificazione, si troveranno ad essere soggetti ad una tassazione mista o ibrida (Borgia 2023), in quanto su una parte dei redditi si dovrà procedere secondo l'ordinario meccanismo Irpef e sulla restante, il cosiddetto incremento, si applicherà l'aliquota fissa dell'imposta sostitutiva. Ponendo da parte le perplessità sul provvedimento legate alla dimensione giuridica e alla sua eventuale compatibilità con i dettami costituzionali, sono molti i dubbi inerenti la coesistenza forzata e contemporanea di due sistemi, quali appunto l'Irpef e la *flat tax* incrementale, su un medesimo gruppo di redditi e sullo stesso contribuente (Borgia 2023).

Non sono inoltre da sottovalutarsi le difficoltà più propriamente tecniche, poiché se nelle intenzioni del legislatore vi era anche quella di prevedere un meccanismo complessivamente semplice come quello della *flat tax* degli autonomi o del regime forfettario, è allora da rilevare che questo intento è stato mancato, poiché la *flat tax* incrementale presenta una struttura tutt'altro che agevole. I due sistemi predetti infatti, una volta calcolata la base imponibile tramite la sottrazione dai ricavi percepiti del coefficiente di redditività (ossia i costi forfettari) e dei contributi previdenziali versati, prevedevano in maniera molto immediata l'applicazione dell'unica aliquota e quindi la determinazione dell'imposta da pagare, sempre che il contribuente non trovasse più conveniente applicare il regime ordinario Irpef in ragione delle detrazioni che questo permette.

La *flat tax* incrementale è molto differente.

Poniamo il caso di un contribuente B che abbia percepito nel 2019 un reddito di 100.000 euro, nel 2020 di 96.000 euro, nel 2021 di 105.000 e nel 2022 di 135.000. La base imponibile della *flat tax incrementale* sarà quindi 30.000, ossia la differenza tra i 135.000 del 2022 e i 105.000 euro del 2021, con la decurtazione del 5% sui 105.000 del 2021, pari a 5.250, che quindi 24.750 euro. Applicando l'aliquota del 15% si otterrà un'imposta di 3.712,5 euro da sommarsi all'imposta Irpef determinata sulla restante parte di reddito, che sarà pari a 40.308 euro, secondo la tabella seguente.

**Tabella 4.3 – Confronto nuovo regime Flat Tax incrementale vs solo regime ordinario**

Flat tax incrementale (a) + Regime Ordinario (b)	
a) $(135.000 - 105.000) - (105.000 \times 5\%)$	$24.750 \times 15\% = \mathbf{3.712,5}$
Reddito Imponibile	$135.000 - 24750 = 110.250$
Irpef	
- Primo scaglione	$15.000 \times 23\% = 3.450$
- Secondo scaglione	$13.000 \times 25\% = 3.250$
- Terzo scaglione	$22.000 \times 35\% = 7.700$
- Quarto Scaglione	$60.250 \times 43\% = 25.907,5$
- Totale	<b>40.307,5</b>
Imposta complessiva (a + b)	<b>44.020</b>

Solamente in Regime Ordinario	
Reddito Imponibile	135.000
Irpef	
- Primo scaglione	$15.000 \times 23\% = 3.450$
- Secondo scaglione	$13.000 \times 25\% = 3.250$
- Terzo scaglione	$22.000 \times 35\% = 7.770$
- Quarto scaglione	$85.000 \times 43\% = 36. 550$
- Totale	<b>50.950</b>

## CONCLUSIONI

A più di 60 anni da quando, ad opera di Friedman, fu presentata la prima concettualizzazione della *flat tax* il dibattito accademico e politico su di essa è ancora lontano dal perdere la sua portata divisiva.

Nel corso dell'esposizione più volte ci si è soffermati sull'analisi delle proposte avanzate in materia, vagliandone i pregi, evidenziati dai sostenitori dei modelli ad aliquota unica, quanto le critiche, sottolineate invece dai detrattori e da quanti, a vario titolo, nutrivano riserve e perplessità. Risulta evidente come, nella formulazione dei diversi modelli di *flat tax*, sia possibile rinvenire la forte influenza dei principi della *supply side economy*, mentre è ben più difficoltoso pronunciarsi in maniera netta sulla validità di altri assunti connessi all'aliquota unica, sui quali non si hanno evidenze empiriche.

Le numerose sperimentazioni finora poste in essere, allo stesso modo, non forniscono elementi inequivocabili che supportino, o perlomeno permettano di supportare appieno, la complessiva validità dei modelli impositivi ad aliquota unica. Sebbene il campione d'analisi presentato in questo lavoro non sia esaustivo dei casi nei quali la *flat tax* è stata implementata, comunque rappresenta molto probabilmente l'insieme delle applicazioni maggiormente rilevanti.

Il primo macrogruppo esaminato, quello dei tre Paesi baltici, ossia Estonia, Lettonia e Lituania, è in grado di dare alcune importanti conclusioni. La prima è che su tre Stati, avanguardia dell'implementazione della *flat tax* in Europa, ben due di essi l'abbiano poi abbandonata per ritornare a un modello impositivo basato su aliquote progressive, la Lettonia nel 2018 e la Lituania nel 2019. Meno netto è il giudizio complessivo sull'efficacia di questi modelli tributari, difatti, se una parte della critica è concorde nel ritenere che inizialmente siano stati utili e nell'insieme validi nel ravvivare l'economia e nell'essere fattore propulsivo per le attività produttive, dall'altra parte non è possibile ascrivere loro in maniera compiuta il miglioramento delle condizioni economiche delle tre repubbliche baltiche, poiché l'entrata in vigore della *flat tax* si è trovata a coincidere con delle riforme strutturali dell'intero comparto economico, del sistema impositivo e fiscale e dell'intero costruito amministrativo, passato da un modello centralista e pianificatore comunista all'economia di mercato. Allo stesso modo non sono da tralasciarsi gli effetti dell'avvicinamento e poi inserimento di questi stessi Paesi nel sistema europeo. Neppure i dati riguardanti i livelli di gettito, che mostrano delle

variazioni contenute, facilitano la valutazione delle conseguenze macroeconomiche della *flat tax*.

Il secondo caso, quello della Federazione Russa, nonostante si tratti di un sistema economico vasto e complesso e pertanto sufficientemente simile da poter esser paragonato alla realtà italiana, mostra esattamente come i casi precedenti degli elementi troppo sfumati per poter formulare una valutazione definitiva. Se è vero che i dati indichino come, dopo l'adozione dell'aliquota unica, il gettito erariale russo si sia innalzato in maniera sensibile, lasciando desumere che la *flat tax* abbia quindi generato una nuova base imponibile di una certa consistenza, non si deve però dimenticare che il fisco di Mosca abbia in quello stesso periodo beneficiato delle royalties provenienti dalle componenti energetiche, il cui prezzo si era alzato, e che molte aziende fossero sorte in ragione delle politiche di privatizzazioni volute dal governo e per l'afflusso di ingenti capitali esteri. Proprio in merito a quest'ultimi, non è possibile confermare la capacità attrattiva della *flat tax*, per quanto sia innegabile che la fiscalità vantaggiosa abbia esercitato una certa influenza. Anche in merito all'emersione dell'economia sommersa, vantaggio rimarcato dai sostenitori dei modelli dell'aliquota unica, non è possibile dare una conferma assoluta, poiché l'adozione della *flat tax* accompagnata dalla riforma dell'intero sistema fiscale e specialmente da un nuovo e più efficiente sistema di controlli, questa criticità di lunga data che attanagliava la realtà russa. È invece pacificamente riconosciuto che, nel contesto di miglioramento generale dell'economia russa, l'adozione della *flat tax* abbia però aggravato sensibilmente le disuguaglianze sociali. Un ulteriore elemento che ostacola la valutazione delle ricadute economiche dell'aliquota unica proviene infine dalle sanzioni imposte alla Russia in seguito all'annessione della Crimea nel 2014 e all'invasione dell'Ucraina nel 2022.

Gli esempi estremamente negativi forniti dalle esperienze slovacca e ceca, che sembrerebbero al contrario andare inequivocabilmente verso la bocciatura della *flat tax*, non possono essere però considerati pienamente validi in questo senso, poiché si trattò di due implementazioni realizzate in presenza di forti criticità strutturali del sistema tributario e fiscale che in definitiva ne minarono le fondamenta. I casi di Romania e Georgia invece, in cui sembrerebbe che la *flat tax* abbia rispettato in pieno le attese riposte su di essa, sono allo stesso modo condizionati da altri fattori economici, permettendo solo di affermare che l'adozione di un sistema ad aliquota unica, quando accompagnato da una riduzione effettiva del carico fiscale, da riforme strutturali di ordine politico e tributario, contribuisca a creare un mix di condizioni tali da innescare

la crescita complessiva dell'economia. In merito alla semplificazione del sistema impositivo quale conseguenza positiva dell'adozione della *flat tax* non si hanno evidenze empiriche che supportino quest'argomentazione, poiché anche questa si trova a confrontarsi con altre variabili, quali l'efficienza complessiva della struttura fiscale, la complessità e la chiarezza della cornice ordinamentale e normativa e non ultimo il sussistere di regimi di deduzione, detrazione o di altri sgravi. Infine, dei segnali più chiari sembrano provenire dall'effetto della *flat tax* sull'emersione dell'economia sommersa, dove i dati lasciano intendere che nel contrasto all'evasione essa possa rivelarsi uno strumento utile, solamente però qualora sia accompagnata da ulteriori misure e interventi.

Andando a soffermarsi con maggiore attenzione sulle dinamiche inerenti il nostro Paese è da rilevarsi come, innanzitutto, tutte le proposte presentate in merito all'adozione di un modello di *flat tax* abbiano sollevato fortissimi dubbi circa la loro idoneità al prescritto costituzionale. La questione, per quanto più propriamente riconducibile all'alveo giuridico, non si esaurisce ad ogni modo in questo. Difatti, sono questi stessi principi costituzionali i pilastri fondamentali sui quali è stato costruito il sistema fiscale complessivo, al fine di perseguire tanto dei traguardi di equità orizzontale, inerenti cioè il trattamento paritario di tutti i contribuenti aventi un'uguale o simile capacità contributiva, quanto di equità verticale, vale a dire la propensione verso perequazione e la progressività. In termini differenti, prescindendo l'origine dei redditi, tutte le ricchezze del contribuente che rientrassero nel presupposto dell'imposta, in qualità di rappresentazioni di un omogeneo indice di capacità contributiva, sarebbero state sottoposte a un uniforme trattamento impositivo, che avrebbe garantito l'equità complessiva del sistema.

Come si è visto, in particolare nei capitoli 3 e 4, nel corso del tempo e pur non essendo mai stata applicata una vera e propria *flat tax* nel nostro Paese si è assistito a una sostanziale mutazione dell'imposta personale, andata ad articolarsi in un insieme variegato di imposte differenti che, in maniera separata, incidono sui diversi cespiti. Pertanto, l'imposta personale a carattere progressivo e universale così come era stata ideata è chiamata oggi a confrontarsi con il moltiplicarsi di regimi sostitutivi basati su aliquote, in molti casi uniche, di natura proporzionale, fattispecie questa che ha determinato un costante circoscriversi della base imponibile. Le criticità legate tanto alla capacità contributiva quanto all'uguaglianza tributaria sono pertanto evidenti ed inoltre, il fatto che numerosi componenti dei redditi non siano più ricompresi nell'imponibile

complessivo porta di conseguenza a delle marcate sperequazioni in merito all'equità orizzontale e verticale. Questo perché, circa il primo aspetto, a parità di redditi, si ha una variazione del peso fiscale in ragione della categoria reddituale, mentre circa il secondo aspetto è da rilevarsi che è impossibile differenziare il prelievo impositivo poiché è impossibile cumulare i redditi, poiché alcuni di questi sono soggetti a imposizione separata. Questo va a tradursi nell'impossibilità di definire chiaramente la condizione reddituale dei contribuenti e nella differenziazione marcata del trattamento fiscale tra i diversi redditi. Il dato che sembra emergere con maggiore evidenza è che la necessità che si avverte di introdurre un modello di *flat tax* sia fondamentale basata su una diffusa percezione di eccessiva gravosità dell'attuale sistema fiscale sulle fasce di contribuenti che percepiscono dei redditi di livello medio, ossia su quanti costituiscono la gran parte del base imponibile e che proprio nella progressività dell'imposta dovrebbero trovare maggior tutela, fattispecie che tende ad aumentare l'insoddisfazione verso l'attuale sistema impositivo.

Tuttavia, come le esperienze estere hanno dimostrato, la *flat tax* non costituisce una soluzione certa, quanto piuttosto una scommessa sia per il benessere dei contribuenti quanto per le casse dell'erario, aspetto questo che, come abbiamo visto, ha rappresentato il vero tallone di Achille di molte delle proposte di aliquota unica avanzate nel nostro Paese. Anche i provvedimenti adottati, quali il regime forfettario divenuto poi la cosiddetta *flat tax* degli autonomi e la più recente *flat tax incrementale*, oltre a non rappresentare pienamente un concreto modello di aliquota unica, non possono certo dirsi delle misure pienamente riuscite in relazione agli obiettivi che si riproponevano, quanto piuttosto dei meri compromessi politici. Se è indubbio che davanti alle criticità dell'attuale sistema impositivo sia necessario condurre degli interventi correttivi, è possibile affermare che qualora si scelga di ricomprendere in essi l'adozione di una *flat tax* questa vada accompagnata da riforme strutturali e da un piano di progressiva decrescita della spesa pubblica, così da non esporre lo Stato ad uno shock di gettito difficilmente gestibile.

## BIBLIOGRAFIA

- Ambrus, A. (2012), The advantages and backdraws of the flat-rate personal income tax, *Journal of International Studies*, Vol. 5, n. 2, pp. 47-57.
- Baldini, M. e Bosi, P. (2001), Flat rate tax, Dividendo sociale e riforma dei programmi di spesa e assistenza, in *Centro analisi delle politiche pubbliche*, Dipartimento di Economia Politica dell'Università di Modena e Reggio Emilia.
- Baldini, M. e Rizzo, L. (2019), Flat Tax, parti uguali tra diseguali?, Il Mulino, Bologna.
- Baldini, M. e Rizzo L. (2020), Effetti distributivi della flat tax: il caso italiano, *Economia Italiana: Problemi e prospettive del sistema fiscale in Italia: dalla teoria alla policy*, 1/2020, pp. 95-134.
- Baldini, M. e Rizzo L. (2022), Con la flat tax costi enormi a beneficio di pochi, in *lavoce.info*
- Barrios, S., Ivaškaitė-Tamošiūnė, V., Maftai, A., Narazani, E., & Varga, J. (2020). Progressive Tax Reforms in Flat Tax Countries, *Eastern European Economics*, 58(2), pp. 83-107.
- Batistoni Ferrara, F. (2008), Eguaglianza e capacità contributiva, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 6/2008
- BCE (2007), Flat Taxes in Central and Eastern Europe, *ECB Monthly Bulletin*.
- Belardinelli, P. (2018) Venticinque% per tutti., in *Diritto tributario*, (3), pp. 140-147.
- Borgia C. (2023), Flat tax e tenuta costituzionale del sistema tributario, *Osservatorio costituzionale*, 1/2023, pp. 159-192.
- Boria, P. (2002), *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino.
- Boria, P. (2008), *Il sistema tributario*, Utet, Torino.
- Boria, P. (2013), *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello Stato sociale in Italia*, Cedam, Padova.
- Caminiti, M., Clementino, A., Davoli, S., Loreti C. (2005), *Esperienze Internazionali: Estonia, Lettonia, Lituania*, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

- Canè D. (2018), Dall'IRI ai regimi sostitutivi: profili critici e spunti per una riforma dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 4/2018.
- Canegrati, E. (2017), *Una Flat Tax per l'Italia. Proposte per un Rinascimento fiscale*, Fondazione Magna Carta, Roma.
- Carpentieri, L. (2012), *L'illusione della progressività*, Dike, Roma.
- Conesa, J. C., Kruger, D. (2006), On the optimal progressivity of the income tax code, *Journal of Monetary Economics*, Volume 53, Issue 7, pp. 1425-1450.
- D'Alfonso, G. (2005), Il dibattito sulla flat tax, *il Fisco*, n. 27, pp. 4172 – 4187.
- Delbono, F. (2023), *Sull'educazione fiscale in Italia*, AICCON Working Paper No. 196.
- Di Caro, P., Figari, F., Fiorio, C., Manzo, M. e Riganti, A. (2022): *One step forward and three steps back: pros and cons of a flat tax reform*, MPRA Paper No. 113684.
- Duncan, D., Sabirianova, P. K. (2016), Disuguaglianze ineguali: le tasse progressive riducono la disuguaglianza di reddito?, *Tasse internazionali e finanza pubblica*.
- Fedele, A. (2005), *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino.
- Fedele, A. (2020), Uscire dal vicolo cieco: quali gli strumenti fiscali?, *Rassegna Tributaria*, n. 2, pp. 303-313.
- Ferranti, G. (2019), Regime forfetario tra vantaggi e criticità, *Corriere tributario*, Vol. 42, n.3, pp. 215-220.
- Figari, F. (2023), Il fisco nel 2023: tra continuità e nuovi sviluppi, *Politiche Sociali, Social Policies*, 1/2023, pp. 161-165.
- Foster, J. D., (2011), The New Flat Tax: Easy as One, Two, Three, *Heritage Foundation Backgrounders*, No. 2631, pp. 1-10.
- Fransoni G. (2004), *La territorialità nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano.
- Friedman, M. (1962), *Capitalism and freedom*, Chicago, University of Chicago Press.
- Gallo, F. (2001), *Le ragioni del fisco*, Il Mulino, Bologna.

- Gallo, F. (2003), Etica e giustizia nella nuova riforma tributaria, in *Politica del Diritto*.
- Gallo, F. (2017), Tributi, Costituzione e crisi economica, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2017.
- Gavelli, G., Giommoni, F. (2019), Dal 2020 la nuova flat tax per imprese individuali e professionisti, *il Fisco*, n. 9, pp. 819-826.
- Giannini, S., Guerra, M. C. (2001), *Requiem per la riforma Visco?*, Centro di analisi delle politiche pubbliche, Università degli Studi di Bologna Dipartimento di Scienze Economiche, 377.
- Giovannini, A. (2018), La strada stretta della flat tax, *Corriere Tributario*, Vol. 41, n. 26, pp. 2008-2010.
- Gray, C., Lane, T., Varoudakis A. (2007), *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, [World Bank Publications - Books](#), The World Bank Group, Washington.
- Hall, R. E., Rabushka, A. (1985), *The Flat Tax*, Hoover institution Press, Stanford.
- Hall, R. E., Rabushka, A. (2011), *Flat Tax: la rivoluzione fiscale*, Buchausgabe.de, Flörsheim.
- Heath, A. (2006), *Flat tax: Towards a British Model*, Stockholm Network, London.
- Horvath, M. e Siebertova, Z. (2019), *The end of the flat tax experiment in Slovakia: An evaluation using behavioural microsimulation in a dynamic macroeconomic framework*, Council for Budget Responsibility, Working Paper No. 3.
- Ivanova, A., Keen, M., Klemm, A. (2005), *The Russian Flat Tax Reform*, International Monetary Fund, IMF Working Paper No. 5.
- Keen, M., Kim, Y., Varsano, R. (2006), *The Flat tax(es): Principles and Evidence*, International Monetary Fund, IMF Working Papers No. 6.
- Laffer, A. B. (2004), The Laffer curve: Past, present, and future., *Backgrounders*, n. 1765/1, pp. 1-16.

- Leo, M. (2017), Flat tax, ma non solo: spunti di riflessione per una riforma del sistema fiscale, in *Il Fisco*, n. 43/2017
- Leonardi, M. (2001), Tasse e Welfare. Lezioni dall'America e dall'Inghilterra, in *Il Mulino, Rivista trimestrale di cultura e di politica*, 5/2001, pp. 948-956.
- Leonida, I. (2015), Position of the Romanian tax system within the typology of tax systems, *Financial Studies*, n. 3, pp. 52-59.
- Leonida I. (2015), *Structural Trends in Romanian Tax System in the Context of the Tax Good Governance in the European Union*, Social Science Research Network (SSRN), Working Paper, No. 2.
- Liberati, P. (2018), Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/2018.
- Lupi, R., Sbroiavacca, S. (2015), Flat tax: tra esperienze poco indicative e utile provocazione, *Dialoghi Tributari*, n.1/2015, pp. 19-25.
- Marchese S. (2019), La Flat Tax e le esperienze europee nella tassazione proporzionale, *Diritto e pratica tributaria*, Vol. XC, n.4, pp. 1509-1523.
- Marini, G. (2018), Riflessioni critiche in tema di flat tax, *Rassegna di Diritto Tributario*, n. 3/4, pp. 623-630.
- Mingardi, A. (2017), Classical Liberalism in Italian Economic Thought, from the Time of Unification, *Econ Journal Watch*, 14, 1, pp. 22-54.
- Mitchell, D. J. (2005), *La rivoluzione della "flat tax" nell'Europa dell'Est*, Istituto Bruno Leoni Focus, n.7.
- Newell, J. L. (2023) Italian politics at the start of 2023, *Contemporary Italian Politics*, 15:1, pp.1-4.
- Nuti, D. M. (2023), "A flat tax is for a flat Earth", in Estrin, S., Uvalic, M. (eds), *Collected Works of Domenico Mario Nuti*, Volume II. Studies in Economic Transition. Palgrave Macmillan, London, pp. 211-215.
- Osculati, F. (1996), Aliquota unica, aliquota possibile?, *Rassegna Tributaria*, p. 930.

- Pellegrino, S. (2023), Flat tax all'italiana, *Economia Italiana*, 2/2023, pp. 251-285.
- Piccolino, G. e Puleo, L. (2022), Between far-right politics and pragmatism: assessing Fratelli d'Italia's policy agenda, *LSE European Politics and Policy (EUROPP) blog*.
- Popescu, M.E., Militaru, E, Stanila, L, Vasilescu, M.D., Cristescu, A. (2019), Flat-Rate versus Progressive Taxation? An Impact Evaluation Study for the Case of Romania, *Sustainability*, 11(22), pp. 6405-6421.
- Rabushka, A. (2003), The Flat Tax in Russia and the New Europe, *National Center for Policy Analysis*, No. 452.
- Radulescu, M. (2011), The Fiscal Reforms and Flat Tax in Europe and CEE Countries, *Scientific Bulletin Economic Sciences*, Vol. 10/ Iss. 2, pp. 24-33.
- RASI, F. (2019), *Il sistema di tassazione nelle imposte sul reddito*, in Salvini, L. (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, Torino.
- Rasi, F. (2019), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in Salvini, L. (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Giappichelli, Torino.
- Remeta, J., Perret, S., Jares, M., Brys, B. (2015), *Moving Beyond the Flat Tax - Tax Policy Reform in the Slovak Republic*, [OECD Taxation Working Papers](#) No. 22.
- Rossi, N. (2017), *Venticinque % per tutti, un sistema fiscale più semplice, più efficace, più equo*, IBL Libri, Milano.
- Rossi, N. (2018), *Flat tax*, Marsilio, Venezia.
- Saavedra, P., Marcincin, A., Valachy, J. (2007), *Flat income tax reforms*, in AA.VV., *Fiscal Policy and Economic Growth, Lessons for Eastern Europe and Central Asia*, World Bank.
- Schiavolin, R. (2006), Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività, *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4, pp. 291-298.
- Siri A., (2016). *Flat tax la rivoluzione fiscale in Italia è possibile*, Spazio Pin, Milano.

Socci, C., D'Andrea, S., Deriu, S. et al. (2022), Does the Personal Income Flat Tax fit with Economic Growth and Inequality in Italy?, *Italian Economic Journal*, No. 8, pp. 523–548.

Stepanyan, V. (2003), *Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union*, International Monetary Fund, IMF Working Papers, No. 173.

Stevanato, D. (2016), *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettiva per una riforma dell'imposta sul reddito*, Il Mulino, Bologna.

Stevanato, D. (2019). Il Nuovo regime forfettario per gli autonomi è un incentivo all'occultamento dei ricavi, *Diritto e pratica tributaria*, 90(1), pp. 214-215.

Teller, L. B. (2011), The Flat Tax: An analysis of America's most controversial tax reform idea, *The Public Purpose*, IX, pp. 139-157.

Tesauro, F. (2011), *Istituzioni di diritto tributario*, I, Utet, Torino.

Tondani, D. (2008), Dividendo sociale e imposta negativa: due diversi modi di interpretare la redistribuzione, in *Economia Pubblica*, 1/2, pp. 1-26.

Tyson, J. (2014), Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?, International Monetary Fund, IMF Working Paper No. 7.

Vampa, D. (2023), "Italy: populism and business in a stagnant economy", in Feldmann, M. e Morgan, G., (eds), *Business and Populism the odd couple?*, Oxford University press, Oxford, pp. 118-137.

Vanasaun, I. (2006), Experience of flat income tax: the Estonian case, *IB Review*, n. 40 (1-2), pp. 101-109.

Visco, V. (2023), *La Guerra delle tasse*, Laterza, Bari-Roma.