

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

STVDI VRBINATI

DI SCIENZE GIURIDICHE, POLITICHE ED ECONOMICHE



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI URBINO

STVDI VRBINATI

Rivista trimestrale di Scienze Giuridiche, Politiche ed Economiche

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

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

Direttore scientifico: Marco Cangiotti

Direttore responsabile: Anna Tonelli

Comitato direttivo: Ulrico Agnati, Paolo Polidori, Cesare Silla

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

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

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

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

La pubblicazione della rivista ha avuto inizio dal 1927

Stampa: Maggioli Spa - Santarcangelo di Romagna (RN)

ANDREA MONDINI

*SPUNTI CRITICI SULLA TASSAZIONE DEI REDDITI DI LAVORO
NEL PROGETTO DI RIFORMA TRIBUTARIA
DELLA XVIII LEGISLATURA*

1. Quali prospettive per il disegno di legge-delega sulla riforma fiscale?

Analizzare le prospettive di riforma di un determinata disciplina tributaria (qui la tassazione del reddito di lavoro) attraverso la lettura critica delle disposizioni di un disegno di legge di delegazione sconta inevitabilmente il rischio della contingenza e della provvisorietà delle conclusioni cui si tenta di pervenire. Nel caso specifico, inoltre, l'esito del progetto di legge-delega per la riforma fiscale presentato nella XVIII legislatura è ancora più incerto. Da un lato il d.d.l. sarebbe destinato ad essere approvato dal Parlamento a meno di un anno dal termine naturale della Legislatura – il che legittima a sollevare qualche dubbio sull'effettiva possibilità che i futuri decreti legislativi saranno tutti emanati e riusciranno a realizzare tutti gli obiettivi prefissati. Dall'altro, l'incertezza sulla stabilità e la tenuta politica del Governo Draghi I che ha proposto la riforma, al momento in cui questo contributo viene licenziato per la pubblicazione e mentre il d.d.l. di delega è ancora in discussione al Senato, rendono ancora più aleatorio l'esito¹. Se è vero che quasi tutte le leggi di delega per la riforma tributaria emanate negli ultimi tre decenni sono rimaste parzialmente inattuate, in questo caso il rischio è che la legge risulti addirittura già “morta” prima di nascere.

Tuttavia, riteniamo che un'analisi di questo tipo sia comunque giustificata e non si esaurisca in uno sterile cronachismo giuridico. Il cuore della proposta legislativa nasce infatti dall'incontro delle oggettive, perduranti e ineludibili necessità di riforma del sistema fiscale, e in particolare dell'IR-

¹ La crisi del Governo guidato da Mario Draghi si avvia con le dimissioni rassegnate dal Presidente del Consiglio il 14 luglio 2022.

PEF, emerse e ben evidenziate nelle numerose audizioni parlamentari, con le istanze, fortemente disarmoniche al loro interno, di cui sono portatrici da una parte le forze sociali e politiche più significative e rappresentative, a livello nazionale, dell'attuale momento storico, e dall'altro l'apparato tecnocratico espressione della "burocrazia" non solo nazionale, ma anche europea². Il tutto proprio nella Legislatura che, dopo l'inizio della fine del bipolarismo partitico nella Legislatura precedente, ha visto definitivamente affermarsi in Italia un modello politico fortemente multipolare³. Quest'ultimo, segnato da una strutturale conflittualità interna, esigerebbe la ricerca di nuove forme di governabilità istituzionale, ma attualmente sembra avere principalmente condotto, come risultato dei difficili rapporti tra i partiti e della necessità di una negoziazione politica permanente e mai definitiva, a una deleteria sistematica tensione tra Parlamento e Governo, con l'effetto di acuire il declino del primo e la debolezza del secondo.

Questo multipolarismo pare destinato a perpetuarsi ed è plausibile che continuerà a caratterizzare ancora l'esperienza di governo italiana nei prossimi anni e nella prossima Legislatura (le elezioni parlamentari dovranno inevitabilmente svolgersi sulla base della stessa legge elettorale che nel 2018 ha condotto alla XVIII Legislatura, la l. 165/2017). Pertanto non è privo di interesse analizzare le soluzioni che sono state ideate e proposte, nell'ambito della Legislatura presente, all'esito della lunga indagine conoscitiva avviata dalle Commissioni Finanze di Camera e Senato a novembre 2020 e terminata il 30 giugno 2021, dopo oltre sessanta audizioni. Tali proposte possono essere considerate come un tentativo di composizione o sintesi (vedremo quanto coerente al suo interno) tra i diversi indirizzi in materia tributaria espressi dall'attuale "Politico" multipolare, peraltro proprio durante la fase di governo delle "grandi intese" o della "quasi-unità nazionale". Nella misura in cui tali indirizzi riflettono, almeno in parte, gli orientamenti dei principali gruppi sociali, economici e di interesse di cui i partiti sono ema-

² Soprattutto considerando che la riforma fiscale, seppure non rientri negli obiettivi del PNRR, costituisce uno strumento complementare e trasversale alla risoluzione di alcune delle criticità strutturali del sistema-Paese e degli squilibri macroeconomici che caratterizzano l'Italia, così come emerge anche dall'ultima Raccomandazione ECOFIN rivolta all'Italia (considerando n. 24 e 25 e punto 1), del 13 giugno 2022, emessa nell'ambito del semestre europeo di coordinamento delle politiche economiche e di bilancio (consultabile all'URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9759-2022-INIT/it/pdf>).

³ Cfr. C.F. FERRAJOLI, *Un declino senza cambiamento. Il Parlamento italiano tra la XVII e la XVIII Legislatura*, in *Costituzionalismo.it* 1 (2019), 33-96.

nazione, è lecito aspettarsi una loro continuità, anche laddove la riforma non fosse approvata e/o attuata entro la fine della presente Legislatura. In ogni caso, anche nell'ipotesi di scioglimento anticipato delle camere e di nuove elezioni, il nuovo Governo e il nuovo Parlamento troverebbero nel testo del d.d.l., giunto a una versione pressoché definitiva sul finire della Legislatura, all'esito della lunga indagine conoscitiva citata, la base più avanzata per riproporre in tempi rapidi il progetto di delega legislativa. Anche se la riforma tributaria non rientra tra i provvedimenti attuativi del PNRR, essa assume certamente una funzione ancillare e complementare (ovviamente in termini di riequilibrio della finanza pubblica e di riassetto macroeconomico del Paese) rispetto al raggiungimento di molti degli obiettivi assegnati all'Italia nell'ambito delle azioni del *Next Generation UE*. Dunque l'urgenza e la necessità della riforma, anche in parallelo alla prioritaria agenda di attuazione del PNRR, non vengono meno con la fine della Legislatura, e proprio per questo non tanto i suoi punti di forza, ma soprattutto alcune criticità del d.d.l. meritano di essere individuate, con l'auspicio che ciò possa contribuire a migliorare l'attuazione del progetto se non la sua stessa eventuale riscrittura nella XIX Legislatura.

2. Il pluralismo o “dualismo imperfetto” dell'imposizione italiana sul reddito e il mantenimento dell'IRPEF come imposta speciale sul reddito da lavoro nel progetto di riforma

Uno dei grandi problemi, se non il principale, al centro della riforma tributaria è certamente la tassazione del lavoro, nel contesto di una più ampia riflessione sulla necessità di redistribuire il carico fiscale in modo più efficiente, ma anche più equo, tra i fattori della produzione. E qui emerge la prima anomalia, perché il grande convitato di pietra, nel disegno di riforma dell'imposizione personale sul reddito, pare proprio essere la tassazione dei redditi di lavoro, con particolare riguardo a quello dipendente.

Infatti, il reddito da lavoro subordinato e quello da lavoro autonomo non paiono oggetto di un'attenzione specifica e sistematica (tranne poche ma significative eccezioni) all'interno del progetto, così come risultante sulla base dell'iniziale proposta del Governo e poi degli emendamenti parlamentari in discussione. Eppure, come si dirà meglio nel prosieguo, la riforma dell'IRPEF ruota in modo necessario e nevralgico intorno alla tassazione del fattore di produzione lavoro.

Ad esempio, nell'articolo 2 del d.d.l., che indica i principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema di imposizione personale dei

redditi, non viene espressa alcuna esigenza di riformare le vigenti regole di determinazione dell'imponibile ascrivibile alle due categorie reddituali di riferimento. All'opposto, l'obiettivo della progressiva armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio viene riferito anche alle basi imponibili, con il superamento della distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria. Analogamente l'art. 3, in materia di riforma dell'IRES, pur nella (problematica) genericità e laconicità della sua formulazione, prevede la «revisione della disciplina delle variazioni in aumento e in diminuzione apportate all'utile o alla perdita risultante dal conto economico per determinare il reddito imponibile, al fine di adeguarla ai mutamenti intervenuti nel sistema economico, anche allineando tendenzialmente tale disciplina a quella vigente nei principali Paesi europei».

Per quanto riguarda il regime di determinazione e di tassazione del reddito di lavoro autonomo, nel testo risultante dopo gli emendamenti approvati dalla Camera dei Deputati viene anzi espressamente confermato lo *status quo*, con un riferimento normativo molto specifico a un peculiare regime impositivo vigente (sulla criticità di questa scelta si rinvia alla trattazione successiva nel par. 4): viene infatti fissato come criterio (o limite) direttivo per l'esercizio della delega il «mantenimento delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190», ovvero il regime di imposizione sostitutiva sui lavoratori autonomi e piccoli imprenditori c.d. forfettari.

È vero che il testo del d.d.l., inizialmente approvato e proposto dal Consiglio dei Ministri, presentava un impianto di riforma per un verso più organico e articolato, sebbene risultasse poi lacunoso ed eccessivamente generico nella formulazione di numerosi principi e criteri direttivi⁴. L'idea iniziale era infatti, com'è ampiamente noto, quella di far evolvere il sistema verso un modello di *dual income taxation*. Da un lato si prevedeva l'applicazione di un'imposta reale e proporzionale ad aliquota unica su tutti i redditi derivanti «dall'impiego del capitale», sia finanziario che immobiliare, anche travalicando i confini delle categorie reddituali tradizionali: veniva infatti proposto il medesimo regime di imposizione anche per «i redditi direttamente derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di

⁴ Come rilevato nella *Memoria alle Commissioni finanze di Camera e Senato sul disegno di legge AC 3343* presentata il 26 novembre 2021 dal Presidente dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio, Prof. G. PISAURO (consultabile all'URL: https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2021/11/Memoria-UPB_DDL-del_rif_fisc.pdf).

lavoro autonomo»⁵ esercitate dalle persone fisiche e dagli enti non soggetti ad IRES, lasciando così intravedere una sorta di “scorporo” (dalle modalità tecniche però indefinite) della componente reddituale “capitalistica” anche all’interno delle categorie impositive del lavoro autonomo e dell’impresa individuale. Dall’altro lato l’IRPEF, personale e progressiva, veniva eletta a strumento di tassazione sì generale, ma costitutivamente residuale, perché rivolta a tutti gli altri redditi, diversi da quelli derivanti dall’impiego di capitale in tutte le sue forme: e quindi, in sostanza, ai redditi di lavoro dipendente. Nella proposta iniziale del Governo la riforma dell’IRPEF in senso stretto avrebbe pertanto inciso quasi esclusivamente, ed espressamente, sui redditi da lavoro (quello subordinato e quello consistente nella componente lavorativa in senso stretto delle attività del professionista e dell’imprenditore individuale).

L’idea portante di questa prima proposta di riforma, dunque, non era tanto quella di correggere l’attuale sistema di prelievo sul reddito complessivo – in verità parcellizzato e profondamente improntato a un modello di imposizione più reale e proporzionale che personale e progressiva – rivitalizzando il primigenio modello di *comprehensive tax*⁶. Al contrario, l’obiettivo appariva quello di razionalizzare soltanto l’assetto esistente, già caratterizzato da una forte presenza di prelievi sostitutivi, proporzionali e scarsamente connotati sotto il profilo della personalità, nati come regimi speciali derogatori e, spesso, contingenti. Il progetto, mentre intendeva superare la molteplicità e l’eterogeneità delle imposte speciali sui redditi finanziari e immobiliari, senza rinunciare al modello della tassazione sostitutiva proporzionale su di essi, di fatto limitava formalmente l’ambito di applicazione dei principi di personalità e di progressività dell’imposta (quasi) unicamente ai redditi lavorativi delle persone fisiche. In questo senso, riconosceva e legitti-

⁵ Così l’art. 1 co. 1 lett. a) della bozza di d.d.l. approvata dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre 2021.

⁶ Operazione peraltro inopportuna se non impossibile, nel contesto della libera circolazione internazionale dei capitali, in cui la maggior parte dei Paesi europei adotta sistemi di imposizione sostitutiva sui redditi di capitale/finanziari. Ciò non esclude la necessità di cercare dei correttivi, per garantire che un sistema di tassazione duale dei redditi assicuri comunque un accettabile livello di equità orizzontale e verticale tra i contribuenti, pur nella differenziazione dei trattamenti impositivi: sul punto cfr. le osservazioni di G. CORASANITI, *Audizione nell’ambito dell’indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e altri aspetti del sistema tributario*, 12 marzo 2021, consultabile all’URL: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/305/801/Audizione_prof._Corasaniti.pdf

mava quella configurazione che l'IRPEF è venuta di fatto assumendo via via dopo la riforma degli anni '70, e cioè quella di un'*imposta speciale sui redditi di lavoro*, piuttosto che un'*imposta generale sul reddito complessivamente inteso*, come la dottrina ha riconosciuto da tempo⁷.

Il riferimento al «modello compiutamente duale» è però venuto meno, con l'approvazione di emendamenti al testo da parte della Camera. L'impostazione che ora emerge dal testo del d.d.l. delega non differisce radicalmente dalla precedente, ma i suoi contorni appaiono meno netti e più indefiniti, e il dualismo assai meno organico e coerente.

Da una parte (lett. *a*) dell'art. 2 co. 1) si prevede infatti una progressiva «revisione del trattamento fiscale dei redditi *personali* derivanti dall'impiego dei capitali [...] prevedendo ordinariamente l'applicazione di un prelievo proporzionale e regimi cedolari ai redditi di capitale, distinguendo tra redditi di capitale mobiliare e immobiliare». Questa formulazione, che enfatizza l'intervento come mera *revisione*, riferisce l'aggettivazione *personale* ai redditi derivanti dall'impiego di capitale e prevede che l'imposizione sostitutiva sia applicata *ordinariamente* (il che non esclude l'applicazione anche di modalità diverse di imposizione, in via «straordinaria»), potrebbe consentire di mantenere forme di imposizione personale, comprensiva e forse addirittura progressiva almeno su alcuni redditi di capitale (ad esempio quelli finanziari o immobiliari ottenuti nell'esercizio di attività economiche), mentre il riferimento ai *regimi cedolari* al plurale potrebbe continuare a legittimare la molteplicità di regimi di tassazione differenziati. Va però ugualmente detto che poi, come già accennato, si introduce per converso l'idea di un percorso di «progressiva armonizzazione dei regimi di tassazione del risparmio, anche con riferimento alle basi imponibili e al progressivo superamento della distinzione tra redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria» (lett. *f*).

Dall'altra parte, mentre l'evoluzione verso un «sistema compiutamente duale» implicava, per necessità di coerenza, che i redditi di lavoro non avrebbero (più) dovuto essere assoggettati a regimi sostitutivi e tassazioni proporzionali e di tipo reale (essendo questa modalità di imposizione riser-

⁷ Cfr. P. LIBERATI, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in *Rivista di Scienza delle finanze e Diritto finanziario* 1 (2018), 30-60; D. STEVANATO, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario. Audizione VI Commissione (Finanze) della Camera dei Deputati e 6a Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica*, in *Giurisprudenza delle imposte* 1 (2021), 47-75.

vata soltanto ai redditi derivanti dall'impiego di capitale), l'attuale formulazione non preclude invece affatto questa possibilità. Se ne trae dunque l'impressione che la riforma dell'IRPEF proposta sia ora molto più "gattopardiana" di prima, ovvero che con essa si voglia far apparire che tutto muti affinché nulla in verità cambi. Non si vede infatti quale sarebbe la sostanziale discontinuità tra il sistema duale proposto, non più "puro" ma "imperfetto", rispetto al sistema "ibrido" o "plurale" che è attualmente in vigore. In questo senso le Commissioni parlamentari sembrano aver tenuto conto di considerazioni che sono state formulate da alcuni Autori nel corso delle audizioni conoscitive e che mettevano in guardia circa l'eccessiva complessità di una riforma integrale imperniata sul passaggio a un sistema duale "puro"⁸. Gli emendamenti apportati testimoniano quindi che il Parlamento ha ritenuto preferibile una revisione "mirata" di alcuni aspetti soltanto del sistema di imposizione dei redditi, col proposito di risolverne alcune criticità ma volendo mantenerlo nella sua attuale versione "plurale"⁹.

Attualmente, pertanto, il d.d.l. di delega, una volta posto come principio generale l'obiettivo di ridurre il «carico tributario» su *tutti* i redditi derivanti dai fattori della produzione¹⁰ al fine di stimolare la crescita economica, contiene un esplicito riferimento al *lavoro* (s'intende principalmente quello *dipendente*) solo in relazione alla riforma della scala di progressività dell'IRPEF, giustificando la progettata riduzione delle *aliquote medie effet-*

⁸ In questo senso la posizione di G. MELIS, *Indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, in *Innovazione e diritto. Quarterly Review of Tax and Economic Law* 1 (2021), 1-90, richiamando l'aggravio di complessità gestionale del sistema che deriverebbe dalla generalizzazione dell'istituto della *Allowance for Corporate Equity* (ACE) proposto come perno del sistema duale da G. ARACHI nella sua audizione presso le Commissioni parlamentari (consultabile all'URL: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/279/701/29_Audizione_prof._ARACHI.pdf).

⁹ Per quanto riguarda l'IRPEF, lo scarto tra la bozza di d.d.l. presentato dal Governo e la versione emendata dalla Camera si può, in fondo, ricondurre al diverso approccio all'evoluzione verso la DIT che gli organi costituzionali esprimono, in sintesi, con i diversi averbi utilizzati: se il Governo ha indicato come obiettivo della riforma la transizione verso un sistema «compiutamente» duale, già nelle conclusioni del documento congiunto delle Commissioni Finanze di Camera e Senato del 30 giugno 2021, al termine dell'indagine conoscitiva, i parlamentari avevano espresso il loro *favor* per un sistema «tendenzialmente» duale.

¹⁰ Principio generale di de-tassazione che, evidentemente, si riferisce alla pressione fiscale nominale, e che viene per così dire "compensato" dagli obiettivi di incrementare l'efficienza della struttura delle imposte e di ridurre l'evasione e l'elusione (cfr. art. 1 co. 1 lett. a) e lett. d) del d.d.l.).

tive «anche al fine di incentivare l'offerta di lavoro e la partecipazione al mercato del lavoro, con particolare riferimento ai giovani e ai secondi percettori di reddito» (art. 2 co. 1 lett. c) n. 1)). In relazione al *lavoro autonomo* (e all'impresa individuale), oltre a essere statuito – come già anticipato – il mantenimento dell'attuale regime “naturale” di forfetizzazione dell'imponibile e di imposizione sostitutiva proporzionale per i compensi entro i 65.000 euro¹¹, il d.d.l. indica una «eventuale» riduzione delle ritenute d'acconto e una differente periodizzazione, su base mensile, dei versamenti dell'acconto previsionale e del saldo dell'IRPEF al fine di garantire «una più equa distribuzione del carico fiscale nel corso del tempo» e ridurre così «i costi di adempimento, di gestione e di amministrazione del sistema fiscale» per gli operatori economici individuali.

In sintesi, quindi, da d.d.l. emerge chiaramente la volontà di mantenere l'attuale assetto dell'IRPEF come *imposta speciale* applicabile essenzialmente ai redditi da lavoro dipendente e alle pensioni e anche, sebbene in misura non esclusiva e assai minore, ai redditi da lavoro autonomo/impresa individuale.

I dati relativi alle dichiarazioni IRPEF relative all'anno d'imposta 2018, prima della recessione da Covid-19, resi disponibili ed elaborati dall'Ufficio Parlamentare di Bilancio (d'ora in avanti “UPB”), indicano d'altronde che la base imponibile dell'imposta complessivamente *dichiarata* è per l'87% composta proprio da redditi di lavoro dipendente e pensioni e che l'81% dell'imposta complessivamente versata proviene da queste categorie di contribuenti¹². Il lavoro autonomo (soggetto a IRPEF, quindi al di fuori del regime forfetario) contribuisce per il 7% alla base imponibile e per il 15% al gettito. Quasi il 90% del gettito IRPEF deriva quindi, normalmente, dal lavoro individuale. Il dato è riferito solo all'imposta autoliquidata e dichiarata, e va quindi tenuto conto che l'incidenza del lavoro individuale sul gettito teorico può essere molto più elevata: infatti, la propensione al *tax gap* calcolata per l'IRPEF in relazione ai redditi di lavoro autonomo e

¹¹ Con la previsione, tuttavia, di introdurre anche una nuova imposta sostitutiva opzionale applicabile ai compensi sopra soglia, ricompresi entro un dato ammontare (da determinarsi in sede di attuazione della delega), nel biennio successivo al passaggio dal regime forfetario a quello ordinario. Sul punto cfr. più avanti nel testo il par. 4.

¹² G. PISAURO, *Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, del 2 febbraio 2021, consultabile all'URL: https://www.upbilancio.it/wp-content/uploads/2021/02/Audizione-UPB-su-riforma-Irpef-02_02.pdf.

d'impresa individuale è alta ed era pari, sempre per il 2018, a circa il 67%, per un ammontare stimato di oltre 32 miliardi di euro evasi¹³.

In questo quadro, le esigenze di riforma della tassazione del lavoro sono state ricondotte principalmente al problema di come perequare gli andamenti "erratici" e diversificati della progressività dell'imposta sui redditi da lavoro dipendente: quindi, in sostanza, a un problema di giustificazione e/o di superamento delle differenze di pressione fiscale cui sono sottoposte le persone fisiche che percepiscono uguali redditi appartenenti a tale categoria, alle fattispecie assimilate o a categorie affini (*id est* il lavoro autonomo).

Si è dunque scelto di impostare la riforma della tassazione del lavoro quasi unicamente come revisione della disciplina di liquidazione dell'imposta personale sul reddito delle persone fisiche¹⁴. In questo senso si può criticare la rinuncia ad affrontare una questione sostanziale: se sia ancora attuale, e risponda cioè alla realtà e alle esigenze delle forze produttive, una categorizzazione dei redditi e delle basi imponibili basata sulla netta distinzione dell'attività del lavoratore subordinato, del prestatore d'opera materiale e intellettuale e dell'imprenditore individuale. Differenziazioni nella disciplina di queste figure sono evidentemente necessitate prima ancora che necessarie, e non sarebbe pensabile un'omologazione delle loro regole di determinazione dell'imponibile¹⁵. E tuttavia proprio quelle regole, per quanto riguarda il lavoro autonomo e l'impresa minore individuale, sono già state via via progressivamente ravvicinate (con – ad esempio – il criterio

¹³ Dati resi disponibili nella *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva* allegata alla NADEF 2021, consultabile all'URL: https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva_25_09_finale.pdf. Sempre con riferimento ai dati pre-Covid19 nel quinquennio 2014-2018 il *tax gap* medio dell'IRPEF relativo alla tassazione del lavoro e delle piccole attività economiche (32,5 miliardi di euro circa) risulta di poco inferiore al *tax gap* dell'IVA (34,8 miliardi di euro). Il *tax gap* derivante dal lavoro dipendente irregolare ammonta "solo" a 4,5 miliardi di euro circa, ai valori del 2018.

¹⁴ Considerato anche che, con l'art. 1 co. 8 della Legge di bilancio per il 2022, l. 234/2021, l'attività dei lavoratori autonomi e degli imprenditori individuali è stata in linea generale esclusa dall'imposizione reale con IRAP.

¹⁵ A favore di un'unificazione delle regole categoriali per il reddito di lavoro autonomo e della piccola impresa, C. C. COTTARELLI, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Audizione dell'8 febbraio 2021, 3, consultabile all'URL: <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-archivio-studi-e-analisi-audizione-sulla-riforma-del-sistema-tributario>. *Contra* per ragioni sistematiche, ma favorevole all'ulteriore avvicinamento di alcuni aspetti delle relative discipline giuridiche, G. MELIS, *Indagine conoscitiva* cit., 70.

di imputazione temporale per cassa per le imprese minori o la rilevanza per i professionisti dei valori derivanti dalla cessione di beni strumentali o dei corrispettivi derivanti dalla “cessione” dell’attività, etc.), e massimamente con il regime speciale per i c.d. forfettari. D’altra parte sul piano giuslavoristico è noto che, dopo le riforme attuate tra il 2015 e il 2019, le categorie identificative dei soggetti sono, nonostante le intenzioni, ancora più frastagliate, con lavoratori autonomi che possono rivelarsi “a bassa autonomia” e lavoratori dipendenti invece “a subordinazione attenuata”, con prestatori d’opera in regime di “collaborazione etero-organizzata” (cui si applicano le tutele del lavoro subordinato, ma che dal punto di vista fiscale non sono necessariamente qualificabili come lavoratori dipendenti) e prestatori in regime di collaborazione auto-organizzata (che per il diritto tributario potrebbero ricadere, secondo i casi, sotto il regime delle collaborazioni coordinate e continuative, quindi essere assimilati al lavoro dipendente, o sotto il regime del lavoratore autonomo, magari forfetario)¹⁶. La normativa tributaria continua invece a impostare una dicotomia tra lavoro autonomo e lavoro dipendente e, al contempo, utilizza tecniche di assimilazione dei redditi all’una o all’altra categoria che creano zone grigie (le collaborazioni), senza riuscire a cogliere i reali confini delle due modalità di lavoro, ingenerando complessità di qualificazione talvolta inutili e disparità di trattamento anche contraddittorie, soprattutto per le fasce medio-basse di reddito¹⁷.

In questo senso diversi Autori, tra quelli auditi dal Parlamento durante l’indagine conoscitiva, hanno evidenziato alcune criticità, che tuttavia pare siano rimaste inascoltate. Tra tutte si possono ricordare l’indeducibilità delle spese di produzione del reddito per il lavoro dipendente¹⁸. Questa limitazione continua a segnare un grande iato tra le due categorie di reddito: ma

¹⁶ Su questi profili si vedano approfondimenti in A. MONDINI, *La frammentazione fiscale del lavoro autonomo nei regimi impositivi del suo reddito*, in *Lavoro Diritti Europa – Rivista Nuova di Diritto del lavoro* 4 (2021), consultabile all’URL: https://www.lavorodirittieuropa.it/images/Contributo_Mondini_regimi_fiscali_lav_aut.pdf.

¹⁷ Apre la riflessione a un riavvicinamento del trattamento fiscale di lavoro dipendente e autonomo L. CARPENTIERI, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, Audizione del 15 marzo 2021, 1-35, 26 ss., consultabile all’URL: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/306/501/audizione_Loredana_Carpentieri_15_marzo_2021_u.v_.pdf.

¹⁸ Cfr., tra gli altri, G. CORASANITI, *Audizione cit.*, 37 ss., che propone l’introduzione di una deduzione fissa forfetaria dal reddito di lavoro dipendente, sul modello tedesco; C. COTTAPELLI, *Indagine conoscitiva cit.*; G. MELIS, *Indagine conoscitiva cit.* 25; D. STEVANATO, *Per*

il suo presupposto, ovvero che il lavoratore subordinato non abbia mai tali spese a proprio carico in quanto tutte verrebbero sostenute dall'impresa, appare ormai antistorico perché legato a una visione dei rapporti di produzione non più attuale. E in ogni caso la detrazione per lavoro dipendente ex art. 13 TUIR non appare più in grado di assolvere efficacemente allo scopo di assorbire forfetariamente, in qualche modo, questi eventuali oneri, poiché in essa (decescente al crescere del reddito complessivo) prevalgono la funzione di discriminazione qualitativa dei redditi, per assicurare la *no tax area* e la curva di progressività (e infatti la detrazione per tipologia di reddito spetta anche, seppure in misura minore, al pensionato, che non sostiene spese di produzione, e al lavoratore autonomo che invece già può dedurle). Per quanto riguarda il lavoro autonomo, invece, è l'indeducibilità dei contributi previdenziali dal reddito di categoria (e quindi la loro irrilevanza come spese inerenti alla produzione del reddito) e la deducibilità, per converso, dal reddito complessivo, che possono provocare conseguenze inique. Il calcolo del reddito di riferimento per le detrazioni connesse alla tipologia di reddito, ad esempio, è basato sul reddito di lavoro autonomo ma al lordo dei contributi, e ciò ingenera una disparità di trattamento rispetto agli altri lavoratori iniqua e difficilmente giustificabile¹⁹; così come effetti di ineducibilità assoluta dei contributi facoltativi o delle eccedenze di versamento di contributi obbligatori possono aversi per i lavoratori autonomi in regime forfettario.

Ridurre o azzerare le differenze nei meccanismi di calcolo dell'imposta sui redditi da lavoro dipendente, da lavoro autonomo, da piccola impresa, da pensione, in particolare rivedendo il sistema delle detrazioni per tipologie di reddito, è naturalmente funzionale a realizzare una maggiore equità orizzontale (v. il successivo paragrafo 4). Ma occorre chiedersi se sia sufficiente fare ciò, quando a monte le regole di determinazione dell'imponibile

arrivare alla svolta sull'IRPEF una strada disseminata di ostacoli, in *Diritto e pratica tributaria* 2 (2020), 567-568.

¹⁹ Cfr M. LEO, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla Riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*, 2 febbraio 2021, 9, consultabile all'URL: https://www.camera.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/upload_file_doc_acquisiti/pdfs/000/004/734/09_Memoria_Prof._Maurizio_Leo.pdf, il quale richiama il contrasto di interpretazioni esistente tra Corte di Cassazione (favorevole alla deducibilità dei contributi dal reddito di lavoro autonomo: cfr. ad esempio da ultimo ord. 321/2018) e Agenzia delle Entrate (contraria, anche se un primo cambio di orientamento recente si è manifestato con la Ris. 66/2020).

delle attività economiche presentano ancora tra loro differenze eccessivamente marcate, perché non basate sulle oggettive differenze tra le fattispecie, o appaiono ingiustificatamente frammentate. Al tempo stesso, mantenere l'accesso solo per i produttori di redditi di lavoro autonomo o d'impresa a regimi agevolati di tassazione sostitutiva, proporzionali, del tutto opposti alla "filosofia" dell'IRPEF²⁰, come appunto il regime della l. 190/2014, solleva una grave contraddizione interna (su cui v. ulteriormente il paragrafo 4), soprattutto per le fasce di reddito medio-basse.

Il d.d.l. di riforma, su questi punti, rischia di costituire un'occasione mancata. Un intervento di revisione delle basi imponibili categoriali non è, in effetti, previsto, anche se un'interpretazione estensiva della delega al riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda (art. 2 co. 1 lett. *d*) (potrebbe ugualmente consentire interventi mirati ad apportare alcune delle correzioni proposte.

3. L'obiettivo del mantenimento e della rimodulazione della progressività sui redditi di lavoro

In linea generale, il d.d.l. di riforma richiama più volte²¹ il rispetto e la preservazione del principio di *progressività*, riferita al sistema tributario, sulla scorta dell'art. 53 co. 2 Cost., e all'IRPEF (poiché questo è, in sostanza, il tributo su cui grava in via principale il compito di realizzare il programmatico precetto costituzionale). È stato tuttavia aggiunto, in sede parlamentare, anche il richiamo alla necessità che sia rispettato il principio di *equità orizzontale*, il che dovrebbe significare una "uguale distribuzione" della scala di progressività tra i vari consociati che si trovino in condizioni simili (v. ulteriormente il prossimo paragrafo).

Il d.d.l. delega il Governo a intervenire sulle *aliquote effettive, medie e marginali*, intendendo per aliquote effettive quelle derivanti dall'applicazione dell'IRPEF includendo gli effetti delle detrazioni per tipologia di reddito e, invece, senza tenere conto degli effetti dei regimi sostitutivi né di quelli prodotti da altre detrazioni (come quelle per i carichi di famiglia o per le spese ex art. 15 TUIR). I criteri indicati sono la riduzione graduale delle ali-

²⁰ La tassazione sostitutiva agevolata sui premi di produttività (con aliquota al 10%) non è comparabile, per caratteristiche, limiti e impatto sul gettito, a quella prevista per i lavoratori autonomi c.d. forfettari.

²¹ Art. 1 co. 1 lett. *c*) e art. 2 co. 1 lett. *c*) del d.d.l.

quote medie effettive, «a partire da quelle relative ai redditi medio-bassi», e delle «variazioni eccessive delle aliquote marginali effettive». Viene previsto anche il «riordino delle deduzioni dalla base imponibile e delle detrazioni dall'imposta lorda [...], tenendo conto della loro finalità, con particolare riguardo [...] dei loro effetti sull'equità e sull'efficienza dell'imposta e destinando le risorse derivanti dalla loro eventuale eliminazione o rimodulazione [...] ai contribuenti soggetti all'IRPEF, con particolare riferimento a quelli con redditi medio-bassi»²², nonché la graduale trasformazione delle detrazioni spettanti ai sensi dell'articolo 15 co. 1 TUIR in «rimborsi erogati direttamente attraverso piattaforme elettroniche diffuse»²³.

Nell'arco della stessa XVIII Legislatura (e di quella precedente), peraltro, si è già intervenuti più volte sulle aliquote legali ed effettive, sugli scaglioni di reddito e sui meccanismi di detrazione ex artt. 13 e 12 TUIR (per tipologia di reddito e per carichi di famiglia). Fino al mese di luglio del 2020 ha trovato applicazione il sistema del credito o del c.d. *bonus IRPEF* per i lavoratori dipendenti e assimilati, delineato dall'art. 13 co. 1-bis TUIR²⁴. Poi l'istituto è stato ampliato sotto il profilo oggettivo e soggettivo per effetto del d.l. 3/2020, ed è stata aggiunta un'ulteriore detrazione decrescente, per i lavoratori dipendenti al di fuori dall'ambito di applicazione del *bonus* ma con redditi complessivi compresi tra i 28.001 e 40.000 euro²⁵. Infine, con la revisione complessiva delle detrazioni per categoria di reddito (lavoro dipendente e autonomo e pensioni) e per carichi di famiglia operata dalla Legge di bilancio per il 2022 (con l'abrogazione, a decorrere da marzo 2022, della detrazione per i figli fiscalmente a carico e la sua sostituzione con l'istituto dell'Assegno unico e universale), anche il *bonus* è stato modificato in modo incisivo²⁶. La medesima legge ha riformato anche gli scaglio-

²² Art. 2 co. 1 lett. d) del d.d.l.

²³ Art. 2 co. 1 lett. e) del d.d.l.

²⁴ Come modificato dalla Legge di bilancio 2015 (l. 190/2014, art. 1 co. 12). Si tratta dell'attribuzione di un credito, escluso da tassazione, in misura fissa o variabile (comunque rapportata al periodo di lavoro nell'anno) a seconda del reddito complessivo, ai lavoratori che hanno un'imposta lorda capiente rispetto alla detrazione per reddito di lavoro ex art 13 co. 1 TUIR, ma possiedono un reddito complessivo compreso tra un ammontare minimo e massimo (8.000-26.600 euro).

²⁵ Il d.l. 3/2020 ha abrogato il co. 1-bis dell'art. 13 TUIR e ha previsto la spettanza di un trattamento integrativo della retribuzione, da erogarsi automaticamente da parte del datore di lavoro/sostituto d'imposta, di importo pari a 1.200 euro annuali rapportati al periodo di lavoro, se il reddito complessivo del lavoratore non supera la soglia di 28.000 euro.

²⁶ L. 234/2021, art. 1 commi da 2 a 8. Attualmente il *bonus* fiscale è modulato su due li-

ni reddituali, riducendoli da cinque a quattro, e ha rimodulato le aliquote nominali corrispondenti, in questo senso anticipando parzialmente alcuni degli obiettivi della riforma e attribuendo così un complessivo risparmio d'imposta ai contribuenti IRPEF²⁷. Va comunque detto che gli interventi adottati con la l. 234/2021 non vengono richiamati o fatti salvi dal d.d.l. delega, e non ne è indicato il mantenimento come criterio direttivo. In questo senso il riassetto dell'IRPEF operato dal Governo Draghi I non va assunto necessariamente come una prefigurazione della riforma definitiva, che potrebbe anche discostarsi significativamente dall'impianto tracciato con la manovra finanziaria per l'anno 2022 (benché ciò appaia improbabile, non tanto sul piano politico, quanto su quello tecnico²⁸). Al tempo stesso, in caso di cessazione anticipata della Legislatura, proprio gli interventi operati dalla Legge di bilancio per il 2022 potrebbero costituire l'unica revisione di un certo rilievo dell'IRPEF attuata non solo nella XVIII Legislatura ma anche nell'ultimo decennio.

Così sinteticamente riassunto il quadro degli interventi che il d.d.l. delinea in materia di IRPEF e tassazione del lavoro, si possono mettere ora in luce sia alcune questioni generali, sia alcuni nodi problematici del testo, nella formulazione assunta all'esito dell'esame parlamentare.

velli, a seconda della "capienza" o meno dell'imposta rispetto alle detrazioni. Spetta, di base, ai lavoratori con reddito complessivo non superiore ai 15.000 euro (1° scaglione), con le modalità già vigenti, e quindi solo in caso di capienza dell'imposta lorda rispetto alla detrazione ex art. 13 co. 1 TUIR. Per coloro che hanno un reddito complessivo superiore a 15.000 euro fino a 28.000 euro (2° scaglione), il trattamento integrativo spetta solo a condizione che l'imposta lorda si incapiente rispetto ad alcune detrazioni fiscali (ex artt. 10, 12 e 13 TUIR), e per la parte corrispondente alla differenza tra la sommatoria di tali detrazioni e l'imposta lorda, con il limite di 1.200 euro annuali.

²⁷ Con una distribuzione degli effetti (in termini di risparmio d'imposta) che tuttavia, in base alle simulazioni, sembrerebbe agevolare maggiormente i contribuenti con redditi di lavoro dipendente medio-alti (reddito annuo tra i 40.000 e i 75.000 euro circa).

²⁸ In effetti la mini-riforma IRPEF attuata con la Legge di bilancio per il 2022 ha già realizzato una prima significativa correzione dell'andamento delle aliquote marginali effettive, consistente proprio – secondo le stime del Ministero dell'Economia e delle Finanze (v. il *focus* del MEF del 19 gennaio 2022 pubblicato su: <https://www.mef.gov.it/focus/Lintervento-sullIrpef-nella-legge-di-bilancio-per-il-2022/>) – «nel riassorbimento completo del piccolo dell'aliquota marginale effettiva intorno ai 35 mila euro di reddito e nella razionalizzazione di quest'ultima su tutta la distribuzione dei redditi. L'andamento delle detrazioni per i lavoratori dipendenti è stato rivisto per arrivare sostanzialmente a tre livelli di aliquota marginale effettiva, ovvero il 23% fino a 15 mila euro, il 34% fino a 28 mila euro e il 43% dopo i 28 mila euro».

Una prima considerazione, di carattere generalissimo, riguarda l'attenzione dell'oggetto di questa "riforma" dell'IRPEF rispetto allo strumento della delegazione legislativa. Ciò che si vuol dire è che riformare un tributo essenziale nell'architettura del sistema fiscale, ponendo come criteri direttivi – peraltro formulati in modo abbastanza generico – la (mera) revisione dei livelli delle aliquote medie e marginali principalmente allo scopo di promuovere determinate politiche macroeconomiche congiunturali (incentivare l'offerta di lavoro e l'attività d'impresa, come testualmente scritto), lascia l'impressione di una "riforma" che in realtà consiste in una "manutenzione ordinaria" dell'imposta, manutenzione che avrebbe ben potuto farsi con un'ordinaria Legge di bilancio o con provvedimenti normativi da collegarsi a una determinata manovra di finanza pubblica annuale (come in effetti è stato fatto parzialmente con, appunto, la Legge di bilancio per il 2022 e prima ancora con la Legge di bilancio per il 2020 e con il d.l. 3/2020). Si può ricordare infatti che il tipo di intervento proposto rientra perfettamente in uno dei contenuti eventuali tipici della ora abrogata Legge di stabilità (previgente art. 11 co. 3 lett. *b*) della l. 196/2009) e oggi della Legge di bilancio unificata (ex art. 15 della l. 243/2012 e art. 21 della l. 196/2009)²⁹. Si potrebbe ritenere che intervenire sulla "manutenzione" dell'imposta al di fuori degli strumenti legislativi "ordinari" che l'ordinamento appresta allo scopo sia giustificabile al fine di svincolare la riforma dall'attuazione degli obiettivi di bilancio pluriennali e dall'obiettivo di medio termine, ma questo è di fatto smentito non solo, in astratto, dalle regole di copertura finanziaria ex art. 17 della l. 196/2009, ma in concreto dal fatto che lo stesso d.d.l. ha previsto una riforma del sistema tributario "a costo zero", con una clausola di invarianza finanziaria complessiva (su cui si tornerà *infra*).

²⁹ In base all'art. 11 co. 3 della l. 196/2009, la Legge di stabilità doveva in particolare indicare «le variazioni delle aliquote, delle detrazioni e degli scaglioni, le norme necessarie alla eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali e le altre misure che incidono sulla determinazione del *quantum* della prestazione, afferenti a imposte dirette e indirette, tasse, canoni, tariffe e contributi in vigore, con effetto di norma dal 1° gennaio dell'anno cui essa si riferisce, nonché le correzioni delle imposte conseguenti all'andamento dell'inflazione». Con formula ampia e comprensiva, attualmente l'art. 21, co. 1-ter lett. *a*) della l. 196/2009 stabilisce che la prima sezione della legge di bilancio contenga «norme in materia di entrata e di spesa che determinano effetti finanziari, con decorrenza nel triennio di riferimento, sulle previsioni di bilancio indicate nella seconda sezione o sugli altri saldi di finanza pubblica, attraverso la modifica, la soppressione o l'integrazione dei parametri che regolano l'evoluzione delle entrate e della spesa previsti dalla normativa vigente o delle sottostanti autorizzazioni legislative ovvero attraverso nuovi interventi».

Al di là della scelta del mezzo normativo, ciò che conta è l'impatto sistematico delle misure da adottarsi e, soprattutto, la loro attitudine a porsi come stabili e continuative. Si può dubitare che una riforma dell'IRPEF, che per sua intrinseca natura dovrebbe essere strutturale, ma che dissimula in verità una sorta di manutenzione ordinaria della sola disciplina di liquidazione del tributo³⁰, possa offrire particolari garanzie di durata. Senza dover scomodare la codificazione (art. 9 del d.d.l.), è evidente che per sottrarre l'IRPEF alla immediata variabilità, sia emergenziale sia elettorale, da parte di ognuna delle successive manovre finanziarie annuali, occorrerebbe l'adozione di principi e criteri rinforzati (magari attraverso la modifica dello Statuto dei diritti del contribuente³¹, a garanzia del riconoscimento di un vero e proprio diritto all'effettivo contenimento e alla perequazione della pressione fiscale sul reddito). Ciò sembra tanto più vero in relazione alla riduzione o eliminazione di molte *tax expenditures*: per quanto esse siano palesemente la causa di numerose distorsioni nel meccanismo di distribuzione del sacrificio fiscale tra i consociati, sembra assai improbabile che i futuri legislatori di bilancio non siano tentati di farle rientrare dalla finestra dopo che saranno uscite dalla porta – come proverbialmente si dice – perché altrimenti rinunciarebbero a un potente e duttile strumento dell'extra-fiscalità³².

Venendo poi specificamente alla questione della progressività va pre-

³⁰ E d'altronde lo stesso documento conclusivo dell'indagine conoscitiva, approvata dalle Commissioni Finanze di entrambe le camere, preferiva parlare di «*tax re-design*» dell'IRPEF.

³¹ L'elevazione al rango costituzionale di alcuni principi dello Statuto dei diritti del contribuente era stato prefigurato nel già cit. documento conclusivo dell'indagine conoscitiva del Parlamento.

³² In dottrina è stata chiaramente posta la questione della necessità che il legislatore compia una scelta netta tra il mantenere lo *status quo* (o meglio il modello di intervento con agevolazioni frammentarie su cui si fonda lo *status quo*) o il ridurre rigorosamente le spese fiscali e le agevolazioni così da poter finanziare una generalizzata riduzione del carico tributario complessivo: cfr. M. BASILAVECCHIA, *Audizione nell'ambito dell'indagine conoscitiva sulla riforma dell'IRPEF e altri aspetti del sistema tributario*, 22 marzo 2021, consultabile all'URL: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/312/901/Intervento_prof._Basilavecchia.pdf. Il problema sta appunto nella necessità che una siffatta decisione politica, per condurre a risultati razionali, sia irreversibile e duratura, o quantomeno non reversibile nel medio periodo; l'IRPEF, se si vuole che «la sua struttura “regga” per una pluralità di anni, dovrebbe essere un'imposta “pulita”, cioè liberata dalle molte *tax expenditures* che oggi la rendono opaca e che sono destinate a perdere efficacia man mano che si moltiplicano» (così L. CARPENTIERI, *Indagine conoscitiva cit.*, 20 ss.).

messo che, in questa sede, non servirebbe soffermarsi dettagliatamente sulle criticità della curva di progressività dell'attuale IRPEF, riportando i termini di un'analisi scientifica e di un dibattito che sono già stati ampiamente, lungamente e autorevolmente condotti in occasione delle audizioni parlamentari, in particolare nella già citata relazione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio. È osservazione da tutti sostanzialmente condivisa quella secondo cui la curva delle aliquote marginali effettive va normalizzata, evitando crescite esponenziali e picchi addirittura spesso superiori all'aliquota massima legale all'interno degli scaglioni inferiori, soprattutto nei primi due scaglioni e nel passaggio dal secondo al terzo scaglione (attualmente con uno scalino di dieci punti tra aliquote nominali, dal 25% al 35%). Le distorsioni e le inefficienze conseguenti tendono infatti a ostacolare la propensione alla crescita del reddito e condurre a effetti di rimozione negativa dell'imposta, soprattutto per i redditi medio-bassi.

La delega non irrigidisce l'individuazione dei mezzi, data la stretta interdipendenza delle diverse tecniche (intervento su aliquote, imponibile, detrazioni) ma indica il risultato effettuale cui pervenire. Questo, in una prospettiva di "manutenzione" del sistema, come si diceva poc'anzi, può anche essere adeguato, perché conferisce la necessaria "flessibilità" al legislatore delegato. Ma una riforma per delega legislativa dovrebbe inserire nel sistema degli elementi strutturali che diano continuità e stabilità nel tempo ai nuovi assetti normativi. Ed è in questo senso che la delega rimane (ancora) troppo indeterminata. Intanto sarebbe stato forse più opportuno esplicitare un criterio direttivo che si riferisse specificamente a quale debba essere il rapporto (da mantenere nel corso del tempo) tra le aliquote marginali e quelle legali o medie, ovvero un criterio per valutare "l'eccessività" della variazione delle aliquote marginali effettive. Ad esempio si sarebbe potuto stabilire in linea generale che esse, nell'ambito di un dato scaglione, non debbano superare quella legale relativa a quello scaglione e non oltrepassino neppure l'aliquota media effettiva, o comunque si possano discostare da essa entro un limite predeterminato. Il vero problema, infatti, come messo bene in evidenza dall'UPB, non è soltanto l'andamento irregolare delle aliquote marginali, ma il divario tra queste e le aliquote medie di riferimento per le varie fasce di reddito.

Bisogna poi considerare che attualmente³³ i redditi di lavoro dipendente sino a 12.500 euro sono di fatto esclusi da tassazione (ed anzi, per effetto

³³ Le elaborazioni statistiche dell'UPB, utilizzate nel testo, sono relative all'IRPEF prima della riforma delle aliquote e delle detrazioni operata dalla Legge di bilancio per il 2022.

dei *bonus*, oltre gli 8.150 euro circa si possono verificare effetti di imposta negativa) e, al di sopra di tale soglia, fino a circa 21.000 euro l'aliquota media effettiva si mantiene bassa, circa l'11%, arrivando al 15% poco sopra i 25.000 euro. Fino a 28.000 euro circa si collocano approssimativamente l'80% dei contribuenti IRPEF, da cui si ricava però soltanto il 26,6% del gettito dell'imposta, circa un altro quarto del gettito proviene dai contribuenti fino a circa 41.000 euro, mentre quelli con un reddito superiore, pur costituendo solo l'8% dei contribuenti totali, pagano circa la metà dell'imposta. Le aliquote marginali effettive tendono a discostarsi da quelle legali con un aumento di quattro punti percentuali sino a circa 28.000 euro, mentre nelle fasce successive di reddito, sino a 40.000 euro circa, il divario cresce sensibilmente andando dai sette fino ai tredici punti percentuali.

Alla luce di questi dati statistici elaborati dall'UPB, non è immediatamente comprensibile perché si sia ritenuto necessario collegare prioritariamente (anche se, va detto, non esclusivamente) ai redditi medio-bassi la riduzione delle aliquote medie effettive (già tendenzialmente abbastanza contenute), piuttosto che la riduzione delle aliquote marginali. Al contrario, la delega pone l'obiettivo di ridurre le eccessive variazioni tra le aliquote marginali (indirizzando verso un andamento della loro crescita di tipo lineare) come obiettivo generale, senza collegarlo prioritariamente alle fasce di reddito medio-basse. Vero è che oltre il livello di reddito (medio-alto) per cui le detrazioni si riducono fortemente fino ad azzerarsi, le aliquote marginali già si stabilizzano e tendono a coincidere con quelle legali. Il che dimostra – come numerose analisi e simulazioni tecniche hanno messo in luce nel corso delle audizioni parlamentari – che il problema dell'andamento non lineare delle aliquote marginali effettive dipende direttamente dalla struttura delle detrazioni dall'imposta lorda con andamento decrescente e dai *bonus* fiscali riconosciuti ai contribuenti.

L'impostazione che, allora, parrebbe emergere “tra le righe” di questi criteri direttivi è che l'ulteriore riduzione delle aliquote medie effettive per i redditi medio-bassi possa costituire una sorta di “palliativo” per l'inevitabile mantenimento, in queste fasce reddituali, di crescita sostenute, anche se più lineari, delle aliquote marginali (*id est* una progressività marginale più accentuata). Per evitare però la c.d. “trappola della povertà” per le fasce di reddito più basse caratterizzate da variazioni elevate delle aliquote marginali, occorrerebbe intervenire con detrazioni speciali o forme di sostegno (come appunto i *bonus*)³⁴. E ciò, con un effetto un po' di circolo vizioso,

³⁴ Il punto è indicato chiaramente nel *dossier* del Servizio studi del Senato del 30 giugno

riporta al problema iniziale, ovvero la difficoltà a rinunciare in concreto agli effetti degli strumenti delle detrazioni speciali e del *bonus*³⁵, strumenti che, secondo molti, andrebbero però se non accantonati quantomeno fortemente ridimensionati (come la stessa delega parrebbe indicare altrove), anche per rendere più trasparenti, visibili e comprensibili al contribuente i reali livelli di pressione fiscale cui è sottoposto.

Un'ulteriore riduzione delle aliquote medie effettive, rispetto ai livelli attuali, e «a partire dai redditi di lavoro medio-bassi» (ma non limitatamente a questi), fa tuttavia sorgere il problema di come reperire la copertura finanziaria delle minori entrate. Proprio l'esigenza di copertura finanziaria può condizionare in modo decisivo la realizzazione degli obiettivi di contenimento delle aliquote. L'art. 10 del d.d.l. reca una clausola generale di invarianza finanziaria, riferita all'intera riforma del sistema tributario (che quindi non potrà essere finanziata a debito) e prevede che comunque la pressione fiscale complessiva non possa aumentare. Tuttavia, i singoli decreti legislativi di attuazione potranno recare maggiori oneri e minori entrate per la finanza pubblica, che dovranno trovare copertura o in compensazioni interne o in appositi fondi già stanziati a bilancio. E infatti, in relazione alla riduzione delle aliquote effettive dell'IRPEF, l'art. 2 co. 3 del d.d.l. prevede una specifica modalità di copertura. Essa, però, sembra limitare la riduzione delle aliquote fino a concorrenza delle risorse disponibili sui fondi pluriennali di bilancio stanziati dalla Legge di bilancio per il 2021 (l. 178/2020) per interventi di riforma fiscale, il cui ammontare si attesta tra uno e due miliardi di euro all'anno (al netto degli importi riservati al finanziamento dell'Assegno unico). Per un confronto, si consideri che la mini-riforma IRPEF con la rimodulazione di aliquote legali e scaglioni di reddito operata con la Legge di bilancio per il 2022 è costata circa 16 miliardi di euro³⁶. Al

2022 in merito al d.d.l. delega n. A.S. 2651, a pagina 23 (consultabile all'URL: <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01355651.pdf>). Il *dossier* parrebbe confermare la chiave di lettura proposta nel testo per quanto riguarda la specificazione relativa ai redditi medio-bassi collegata alla riduzione delle aliquote medie effettive.

³⁵ Tra l'altro, va ricordato che il d.d.l. specifica che l'obiettivo di riduzione deve avere per oggetto le aliquote medie effettive già calcolate al netto delle detrazioni per tipologia di reddito, per cui, in quest'ottica, risulterebbe inevitabile ricorrere a detrazioni ulteriori o, appunto, al meccanismo del *bonus*, rispetto al quale, infatti, la delega non menziona alcuna eliminazione o superamento.

³⁶ Dati del Dipartimento delle finanze, Ufficio Analisi economica e statistica, *Nota n. 6 del 20 gennaio 2022, Assegno Unico Universale e revisione dell'IRPEF: effetti distributivi sulle famiglie italiane*, consultabile all'URL <https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galle>

fine di finanziare una riduzione più consistente, eventuali maggiori entrate, utili per effettuare compensazioni interne nei decreti legislativi di attuazione della riforma dell'IRPEF, potrebbero derivare dal previsto riordino delle deduzioni e delle detrazioni IRPEF. Il d.d.l. prevede in effetti un vincolo di destinazione di spesa delle eventuali risorse derivanti dalla loro eliminazione o rimodulazione, che dovranno appunto essere utilizzate per finanziare interventi a favore dei contribuenti IRPEF con redditi medio-bassi. Considerato, tuttavia, che la riduzione prevista concerne le aliquote medie relative all'imposta non lorda, ma già al netto delle detrazioni per tipologia di reddito; che si prevede di trasformare le detrazioni per oneri (ex art. 15 TUIR) in rimborsi/erogazioni pubbliche dirette, con invarianza finanziaria (lett. *c-bis*) dell'art. 2 co. 1); che anche ove si intervenisse sulle residue detrazioni per familiari a carico per sostituirlle con sussidi diretti, come l'Assegno unico, anche in tal caso l'operazione dovrebbe avvenire in condizione di invarianza finanziaria; alla luce di tutto ciò, il margine di manovra per liberare risorse aggiuntive con il riordino di detrazioni e deduzioni potrebbe non essere poi così ampio. Anche perché la transizione da un sistema basato su un profluvio di *tax expenditures* "opache" a uno che, invece, implementa rimborsi "trasparenti" attraverso piattaforme digitali, nella migliore delle ipotesi (e puntando all'efficienza) non potrà non comportare nuovi oneri amministrativi e rilevanti costi di organizzazione e gestione.

4. Progressività ed equità orizzontale dell'imposizione sui redditi da lavoro e da attività economiche individuali

La progressività dell'IRPEF, come è emerso durante l'indagine conoscitiva parlamentare, non è affatto moderata, ma mal distribuita.

Guardando unicamente all'imposta personale sul reddito delle persone fisiche, si può dire che il principio di equità verticale sia sostanzialmente attuato (anche se non in modo lineare per tutti, come avverrebbe in caso di adozione di una funzione matematica di progressività continua³⁷). L'IRPEF quindi realizza un'imposizione della capacità contributiva crescente in misura più che proporzionale al crescere del reddito, sul presupposto (inespresso) che, essendo l'utilità marginale una funzione decrescente del reddito, la

ries/Documenti/Varie/Nota-tematica-n.-6_Effetti-redistributivi-riforma-Irpef-e-assegno-unico.pdf.

³⁷ L. CARPENTIERI, *Indagine conoscitiva* cit., 23.

progressività sia necessaria per assicurare l'uguaglianza "sostanziale" nella distribuzione tra i contribuenti del sacrificio imposto dal finanziamento solidaristico delle spese pubbliche.

Il d.d.l. è stato però opportunamente emendato affiancando al principio della tutela della progressività anche la garanzia del rispetto dell'equità orizzontale: va assicurata un'uguale scala di progressività del prelievo su uguali incrementi della capacità contributiva (che non significa – si badi – su uguali incrementi del reddito nominale).

L'apparente uguaglianza di trattamento che le aliquote legali dell'imposta *generale* sul reddito lasciano intravedere, si sfalda non solo per effetto dei regimi sostitutivi cedolari, ma *in primis* per le diverse aliquote medie e marginali che caratterizzano, all'interno di classi omogenee di redditi nominali, le varie figure di lavoratori già elencate, dal subordinato all'autonomo, dal piccolo imprenditore al pensionato. E ciò come effetto della frammentazione tra i sotto-sistemi di detrazioni dall'imposta lorda previste in relazione alle singole categorie reddituali. Basti considerare che, anche dopo gli interventi di razionalizzazione operati dalla l. 234/2021 su aliquote, scaglioni e detrazioni ex art. 13 TUIR, la *no tax area* derivante dall'applicazione delle sole detrazioni per tipologia di reddito si attesta per un lavoratore subordinato a 8.145 euro annui (senza considerare gli effetti del *bonus* IRPEF), per un pensionato a 8.500 euro e per un lavoratore autonomo a 5.500 euro.

Difficile interpretare la reale portata prescrittiva dell'equità orizzontale come formulata nel d.d.l. delega: una lettura rigorosa indurrebbe a ritenere che siffatte differenze di trattamento andrebbero del tutto eliminate, "ripulendo" innanzi tutto le detrazioni per tipologia di reddito dalle altre diverse funzioni che non siano quella di stabilizzare la curva di progressività (ad esempio contrasto del *fiscal drag*, recupero forfettario delle spese di produzione del reddito non deducibili dal reddito di categoria, ecc.). A parità di reddito monetario lordo, eventuali differenze di capacità contributiva derivanti alla tipologia di reddito prodotto andrebbero riconosciute unicamente all'interno del meccanismo di determinazione della base imponibile, escludendo tuttavia le formule dei crediti "fiscali" erogabili con effetti di imposta negativa (ovvero il c.d. *bonus* per lavoratori dipendenti, i cui effetti andrebbero o totalmente "interiorizzati" nel dispositivo delle detrazioni per la progressività oppure totalmente espunti e scollegati dal sistema dell'imposta e affidati a un dispositivo *esterno* di trasferimenti pubblici diretti, il cui ammontare cioè non dipenda dal livello delle aliquote effettive dell'IRPEF o dalle incapienze dell'imposta rispetto alle detrazioni spettanti). La delega, tuttavia, esclude, come già si è detto, la riforma di-

retta delle basi imponibili. Ciò nonostante, si può ricavare *in nuce* dalle prescrizioni in materia di riordino delle detrazioni e delle deduzioni un indirizzo, che andrebbe però espresso in modo più chiaro ed esplicito, volto a “disincrostare” complessivamente la disciplina dell’IRPEF delle funzioni di finanziamento indiretto dei contribuenti, differenziato tra l’altro per tipologia di reddito prodotto.

La posizione delle varie figure di “lavoratori” i cui redditi rimangono soggetti all’IRPEF, compresi i piccoli imprenditori in forma di impresa minore o i lavoratori occasionali percettori di redditi diversi, dovrebbero essere trattati in modo uguale sia rispetto all’esigenza di riconoscimento del minimo vitale, sia di fronte alla curva di progressività dell’imposta. Si potrebbero ammettere eccezioni solo se e quando fosse possibile dimostrare scientificamente e individuare oggettivamente situazioni specifiche (variabili in funzione della quantità o della qualità del reddito) in cui l’andamento dell’utilità marginale rispetto al reddito non risultasse decrescente ma indifferente o crescente all’aumentare dell’imponibile.

Per evitare, tuttavia, che il principio di equità orizzontale sia malinteso e applicato in modo “iniquo”, quando viene riferito alla progressività dell’imposta, esso andrebbe applicato in modo da realizzare l’uguaglianza di trattamento sul piano formale. La scala di progressività dovrebbe quindi essere uguale per tutti coloro che risultano assoggettati all’imposta progressiva. Per essere più chiari: la misura della capacità contributiva sottesa al reddito di lavoro può eventualmente essere differenziata in funzione della diversa qualità dell’attività svolta, prevedendo ad esempio diverse regole di quantificazione dell’imponibile partendo dalla medesima disponibilità monetaria (ad esempio, ammettendo che a tutti i redditi soggetti a IRPEF debba essere applicato il principio della tassazione al netto, sarebbe ragionevole che il lavoro dipendente godesse di una deducibilità più limitata, o forfettizzata, delle spese di produzione, rispetto al lavoratore autonomo, al lavoratore occasionale, ecc., coniugando così anche l’esigenza di semplificazione³⁸). Ma il dispositivo tecnico volto ad assicurare la progressività del tributo non dovrebbe essere modellato su un obiettivo di discriminazione qualitativa dei redditi o di altre situazioni, per quanto meritevoli di tutela.

È anche per questo che occorre prestare attenzione alla previsione, nel d.d.l. (art. 2 co. 1 lett. c) n. 1), di trattamenti differenziati per ciò che riguarda le aliquote medie effettive, secondo l’età dei contribuenti (se inferiore

³⁸ Così, ad esempio, la già cit. proposta di G. CORASANITI, *Audizione cit.*, 37.

ai 35 anni) o il loro *status* di secondi percettori di reddito all'interno del nucleo familiare. Come giustificarli rispetto all'esigenza di equità orizzontale nell'applicazione della progressività del tributo? La finalità è ovviamente promozionale, ovvero sostenere il lavoro "giovanile" e non incentivare l'astensione dal lavoro (o peggio il lavoro irregolare) dei componenti del nucleo familiare che sono inizialmente a carico del contribuente. Una volta che si è definita l'aliquota media effettiva come rapporto tra l'imposta "quasi-lorda" (considerando solo gli effetti delle detrazioni per tipologia di reddito) e il reddito complessivo, l'unico modo corretto per ridurre l'aliquota effettiva in presenza di contribuenti con queste caratteristiche sarebbe intervenire sulla quantificazione dell'imponibile, non sulle detrazioni, sulle aliquote o su altri elementi strettamente correlati al meccanismo di progressività. In particolare, sarebbero assolutamente da evitare regimi di imposizione proporzionali e cedolari ad aliquota ridotta. La consapevolezza di questi limiti e dei rischi che potrebbero derivare da una malintesa applicazione del principio di equità orizzontale, emerge, in effetti, dal *dossier* di lettura del d.d.l. delega del Servizio studi del Senato, al 30 giugno 2022. Il *dossier*, ad esempio, indica come soluzione per agevolare gli infra-trentacinquenni un eventuale incremento della *deduzione* dal reddito di lavoro dipendente che, a regime, potrebbe andare a sostituire l'attuale detrazione (lasciando forse intravedere così l'idea di un ritorno a un sistema di imposizione reddituale centrato sulle deduzioni piuttosto che sulle detrazioni, come prima della riforma del 2006/2007).

È però evidente che una distonia molto forte, rispetto all'affermazione dell'equità orizzontale, emerge dalle disposizioni sul mantenimento del regime di imposizione cedolare e di forfettizzazione dell'imponibile previsto dalla l. 190/2014 (art. 1 co. 54-89) per lavoratori autonomi e piccoli imprenditori, al quale si è già accennato³⁹. Gli emendamenti della Camera,

³⁹ Si ricorda che il regime prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle addizionali e dell'IRAP (peraltro oggi non più dovuta in via generale dalle persone fisiche per effetto della Legge di bilancio per il 2022), con aliquota del 15% (5% per le nuove attività, per un massimo di cinque periodi d'imposta). L'imponibile è determinato applicando un coefficiente di redditività – variabile in base ai settori economici individuati secondo la classificazione ATECO – ai compensi/ricavi effettivamente percepiti (e con esclusione di altre componenti reddituali, come le plusvalenze), a condizione che l'ammontare complessivo annuo di tali compensi professionali non superi complessivamente i 65.000 euro. La disciplina prevede esclusione dall'IVA e importanti semplificazioni contabili, formali e amministrative.

riprendendo gli auspici formulati nel documento conclusivo dell'indagine conoscitiva, hanno previsto l'aggiunta di una forma di tassazione sostitutiva proporzionale (non necessariamente, però, su un'imponibile forfettizzato) per la durata di un biennio anche dopo la cessazione del regime (qualora si verifici la decadenza per incremento dei ricavi/compensi oltre i 65.000 euro ma entro una data soglia che dovrà determinare il legislatore delegato), su base opzionale, allo scopo di facilitare la transizione "graduale" al regime ordinario. L'indirizzo sembra chiaramente quello di reintrodurre il regime che era già stato stabilito dalla l. 145/2018 e poi fu abrogato nell'anno successivo dalla Legge di bilancio per il 2020.

A nostro parere, una corretta interpretazione del richiamo all'equità orizzontale in combinazione con la progressività implica necessariamente che essa vada intesa come parità di trattamento inter-categoriale, rispetto appunto al livello delle aliquote effettive: i soggetti passivi IRPEF produttori di redditi di lavoro o derivanti da attività economiche di ridotte dimensioni, seppure ascrivibili a diverse categorie fiscali, devono essere assoggettati a una scala di progressività tendenzialmente uguale a parità di imponibile nominale (una volta che questo sia stato determinato in funzione delle regole di categoria).

Anche se l'abbandono dell'impostazione «compiutamente duale» dell'imposizione sui redditi poteva forse, da un lato, se non giustificare quantomeno non ostacolare la previsione di mantenere inalterato il regime di tassazione proporzionale e cedolare sui redditi di lavoro autonomo, dall'altro l'introduzione, tra i criteri direttivi della delega, del principio di una progressività "equamente orizzontale" dell'IRPEF – la cui applicazione pur interessa prevalentemente i redditi di lavoro dipendente – al contempo la contraddice.

Si è sostenuto in altra sede che il regime forfettario di imposizione sostitutiva, anche se in origine sorto come istituto derogatorio con finalità di semplificazione per le attività economiche minimali, dopo il forte innalzamento della soglia dei compensi (da 20.000 a 65.000 euro annui) non vada inteso come agevolazione⁴⁰, anche perché la sua reale convenienza, in termini di risparmio d'imposta, dipende da una molteplicità di variabili che possono elidersi reciprocamente, tra cui il divario tra l'ammontare delle co-

⁴⁰ Tranne che per l'aliquota ridotta al 5% per i primi cinque anni di svolgimento di un'attività assolutamente nuova. Nega la natura agevolativa dell'istituto anche G. CORASANTI, *Audizione cit.*, 38.

sti effettivamente sostenuti e la loro percentuale di forfettizzazione⁴¹. Esso costituisce un regime che ambisce a essere “strutturale” e complementare, non derogatorio rispetto al regime ordinario dell’IRPEF, come denotano anche i suoi caratteri di automaticità e continuità temporale (nonché la sua estensione applicativa, che include il 50% circa delle partite IVA individuali)⁴². Da questo punto di vista, il principale *deficit* dell’attuale regime forfettario sta nel fatto che i suoi confini applicativi – segnati da variegate fattispecie di esclusione e di decadenza, frutto della combinazione di modifiche successive, ora ampliative ora restrittive, spesso senza una chiara direttrice di sistema – non consentono di mettere a fuoco una figura di lavoratore/operatore economico con requisiti *così specifici* da giustificare un trattamento tanto differenziato rispetto alla tassazione IRPEF ordinaria, con una contrapposizione netta tra il modello di imposta personale e progressiva con determinazione analitica dell’imponibile e quello diametralmente opposto dell’imposta reale, proporzionale e con imponibile forfettariamente “catastizzato”. Per cui rimane difficoltoso riconoscere che un siffatto regime possa essere un mezzo coerente per realizzare il concorso alle pubbliche spese con una modalità alternativa, più adeguata e meglio commisurata a una particolare realtà economica di riferimento, all’interno della sfera del lavoro autonomo.

La scelta compita dal legislatore delegante, allora, appare ancora più discutibile: non solo mina l’equità orizzontale mentre la afferma, ma sembra proprio voler cristallizzare la natura strutturale di un regime impositivo che risulta già poco coerente con il sistema dell’IRPEF. La delega, poi, sul punto non brilla per chiarezza: viene disposto il mantenimento delle disposizioni dell’art. 1 commi da 54 a 89 della l. 190/2014, senza precisare se si sta facendo riferimento alla sua versione originale (che disegnava un regime assai

⁴¹ Cfr. G. MELIS, *Indagine conoscitiva* cit., 35 ss.

⁴² Cfr. A. MONDINI, *La frammentazione fiscale* cit., 12 ss. Le previsioni di limiti dimensionali e organizzativi dell’attività sono stati quasi totalmente eliminate (dal 2020 è rimasto il limite di non impiegare dipendenti con redditi annui oltre i 20.000 euro e di non avere posseduto redditi di lavoro dipendente superiori a 30.000 nell’anno precedente). Inoltre non può accedere o permanere nel regime chi effettua prestazioni prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi nei due precedenti periodi d’imposta, oppure di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a essi. Il regime è precluso a chi possiede partecipazioni in società personali e associazioni professionali trasparenti ex art. 5 TUIR, oppure è socio controllante s.r.l., a condizione che tali enti esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dai lavoratori autonomi.

differente) o a quella vigente al momento del conferimento della delega (manca infatti il riferimento testuale alle successive modificazioni e integrazioni). La versione vigente costituisce infatti un “microsistema” normativo frutto della sovrapposizione di ripetute modifiche compiute negli anni più recenti e spesso senza una precisa e coerente linea di sviluppo. Ciò nonostante, l’ultima soluzione indicata sembra la più logica, se l’intento è quello di dare continuità al regime già in vigore. Va anche ricordato che il regime reddituale dovrà coordinarsi con quello di esonero delle piccole imprese da IVA, che è stato modificato dalla Direttiva UE 285/2020. A decorrere dal 2025 il regime di esonero IVA sarà applicabile anche ai soggetti non residenti e la franchigia sarà innalzata a 85.000 euro. Anche in relazione a questo scenario, conferire una delega legislativa ponendo come criterio direttivo la cristallizzazione di un regime destinato a essere modificato e forse in parte superato dall’imminente attuazione di una Direttiva europea appare una scelta altamente opinabile.

La delega, poi, perde l’occasione di intervenire su un punto assai delicato, dimostrando ulteriormente – se ve n’era bisogno – la scarsa attenzione alle criticità esistenti legate alla determinazione delle basi imponibili. Elevando a criterio direttivo per il legislatore delegato il mantenimento della disciplina attuale, ex l. 190/2014, così com’è, il d.d.l. perpetua il problema della sottostima dei costi da parte dei coefficienti di redditività (stabiliti nell’allegato 4 alla l. 190/2014), coefficienti per i quali, tra l’altro, non sono stati previsti dalla legge adeguamenti periodici o automatici, ad esempio in funzione dell’inflazione o della struttura dei costi medi o standard delle aree territoriali in cui il contribuente svolge principalmente la sua attività.

Infine, il mantenimento di regimi cedolari di questo genere, nell’area dei redditi di lavoro autonomo, non sembra neppure idoneo a contrastare l’evasione e a garantire «l’emersione degli imponibili», e quindi non pare giustificabile neppure in quest’ottica. Anzi così si creano occasioni di utilizzo abusivo del regime. E l’evasione è l’altra variabile fondamentale che condiziona qualsiasi ragionamento sulla revisione della progressività dell’imposta sul reddito e la sua equità orizzontale. Nessuna equità orizzontale tra lavoro dipendente e lavoro autonomo è possibile senza affrontare il problema del divario sproporzionato tra il *tax gap* dell’uno e dell’altro⁴³. Il d.d.l., pur non

⁴³ P. LIBERATI, *Indagine conoscitiva sulla riforma dell’imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e altri aspetti del sistema tributario*, Audizione del 26 febbraio 2021, 1-75, consultabile all’URL: <https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attach->

ignorando il potenziamento del contrasto all'evasione⁴⁴, non sembra delineare alcun percorso di misure anti-evasive specificamente finalizzate a consentire una riduzione e una perequazione della pressione fiscale dell'IRPEF. Connesso a questo punto, tra l'altro, si può osservare un'ultima "contraddizione" che nasce dall'inserimento di questo regime nel *corpus* della riforma dell'imposta personale sul reddito: da un lato il d.d.l. riferisce la riduzione dell'aliquota media effettiva dell'IRPEF a tutti i soggetti passivi, ivi compresi i lavoratori autonomi e gli imprenditori individuali che applicano il regime ordinario (in una piena logica di equità orizzontale); dall'altro però mantiene appunto solo per loro l'applicabilità, sino a fasce medie di reddito, di un regime proporzionale con aliquote legali, medie e marginali che sono già fortemente ridotte (5%-15%).

ments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/279/401/28_Audizione_prof._LIBERATI.pdf, afferma che l'efficacia di qualsiasi progetto di riforma fiscale «rimane subordinata al contrasto all'evasione fiscale, che dai tempi dell'unificazione italiana costituisce probabilmente la più profonda violazione del criterio di equità orizzontale, indipendentemente dalle effettive strutture che i tributi hanno assunto nel loro percorso di evoluzione».

⁴⁴ Art. 1 co. 1 lett. *d*) del d.d.l.