

**Piano nazionale di ripresa e resilienza e riforma fiscale\***

***National Recovery and Resilience Plan and tax reform***

di Andrea Giovanardi - 7 marzo 2023

**Abstract**

Specificato che la riforma fiscale prevista dal PNRR è da includersi tra le riforme di accompagnamento al Piano, non influenzando quindi sulle risorse ottenibili (pur essendo ritenuta decisiva per il conseguimento degli obiettivi), e chiarito che, invece, la riforma della giustizia e del processo tributari è una riforma orizzontale e quella del federalismo fiscale una riforma abilitante, il saggio si concentra, dopo aver fatto il punto sulle prospettive di definitiva realizzazione di queste due ultime riforme, sulla prima. Anche sulla scorta della «*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*» della Commissione Finanze della Camera dei deputati e della Commissione Finanze e tesoro del Senato, si evidenzia così che si registra un'ampia condivisione sui seguenti due assunti: *i*) l'obiettivo dell'intervento riformatore è quello di creare le condizioni per rendere più competitivo il sistema economico nazionale generando crescita economica; *ii*) gli strumenti per raggiungere l'obiettivo vanno ravvisati nell'alleggerimento del peso delle imposte sui redditi da lavoro e di capitale, più alto nel nostro Paese della media dell'area euro, e nella radicale semplificazione dell'ordinamento tributario. Il passo successivo è chiedersi se le prospettive culturali più diffuse nel Paese (sono le idee a fare la storia, come diceva Von Mises, e non la storia a fare le idee) supportino un progetto riformatore che miri alla riduzione del peso del prelievo in un contesto di semplificazione delle regole. Più di un dubbio sorge da questo punto di vista se si leggono i contributi e le proposte che si impennano sulla concezione, programmaticamente solidaristica, che elegge il tributo ad irrinunciabile strumento di redistribuzione: il tentativo di ridurre le disuguaglianze prelevando di più sui più ricchi a vantaggio dei meno abbienti non conduce a una riduzione delle aliquote, ma, così è stato finora, al suo opposto; in ogni caso, se si mette al centro la funzione redistributiva del tributo, il diritto tributario finisce per connotarsi come diritto delle agevolazioni, diventando conseguentemente sempre più casistico, enumerativo, minuto, in una parola, complesso.

**Parole chiave:** Piano nazionale di ripresa e resilienza, riforma fiscale, riforma della giustizia tributaria, federalismo fiscale

(\*) Lo scritto è destinato al volume *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, a cura di FRANCESCO SAVERIO MARINI e Davide De Lungo, di prossima pubblicazione.

**Abstract**

*Given that the tax reform envisaged by the PNRR is to be included among the reforms accompanying the Plan, thus not affecting the resources obtainable (although it is considered decisive for the achievement of the objectives), and clarified that, instead, the reform of justice and the tax process is an horizontal reform and that of fiscal federalism an enabling reform, the essay focuses on the first, after taking stock of the perspectives for the definitive implementation of these last two reforms. In light of the "Fact-finding survey on the reform of personal income tax and other aspects of the tax system" edited by the Finance Committee of the Chamber of Deputies and the Finance and Treasury Committee of the Senate, it is acknowledged that there is a broad agreement on the following two assumptions: i) the objective of the reform is to create the conditions to make the national economic system more competitive, thus generating economic growth; ii) the tools to achieve this goal must be seen in the lightening of the burden of taxes on employment income and on capital income, higher in our country than the average of the euro area, and in the radical simplification of the tax system. The next step is to ask whether the most widespread cultural setting in the country (as Von Mises stated: "ideas make history, not the contrary") supports a reform project that aims to reduce the burden of the taxation in a context of rule simplification. More than one doubt arises from this point of view if one reads the contributions and proposals that hinge on the concept, programmatically solidaristic, which elects the tribute as an indispensable instrument of redistribution: the attempt to reduce inequalities by levying more on the richest for the benefit of the less well-off does not lead to a reduction in rates, but, so far, it has been the opposite. In any case, if the redistributive function of the tax is put at the center, tax law ends up connoting itself as a law of benefits, consequently becoming more and more prone to a case by case interpretation, enumerative, minute, in a word, complex.*

**Keywords:** *National Recovery and Resilience Plan, tax reform, tax justice reform, fiscal federalism*

**SOMMARIO:** **1.** La riforma fiscale come riforma di accompagnamento al Piano nazionale di ripresa e resilienza. Sua irrilevanza ai fini dell'ottenimento delle risorse di Piano. - **2.** Il diverso *standing*, in ambito PNRR, della riforma della giustizia e del processo tributari, della riduzione del *tax gap*, del federalismo fiscale. - **2.1.** La riforma della giustizia e del processo tributari. - **2.2.** La riforma «*riduzione del tax gap*». - **2.3.** Il federalismo fiscale. - **3.** Alla ricerca delle linee direttrici dell'auspicato intervento riformatore: per un Fisco funzionale alla crescita, più lieve sui redditi da lavoro e da capitale, e meno complicato. - **4.** I modelli culturali prevalenti supportano l'attuazione di una riforma fiscale funzionale alla crescita economica? - **5.** Considerazioni conclusive.

1. È noto che nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (da ora in poi PNRR o Piano), accanto alle riforme la cui realizzazione costituisce un traguardo vincolante (orizzontali, abilitanti e settoriali), sono previsti (*rectius*, auspicati) interventi che, seppur non rientranti nell'ambito delle azioni previste, ne accompagnano l'attuazione. Tra questi la riforma fiscale: essa, si legge nel Piano, «è tra le azioni chiave per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e in tal senso è parte integrante della ripresa che si intende innescare anche grazie alle risorse europee»<sup>1</sup>.

Detto in termini un po' più chiari, la riforma fiscale non fa parte del PNRR: un nulla di fatto in questo ambito non sortirebbe effetto alcuno sulle entrate collegate alla realizzazione degli obiettivi, atteso che, come è stato opportunamente notato<sup>2</sup>, i fondi europei disponibili hanno natura temporanea, non potendo quindi essere utilizzati per l'eventuale permanente riduzione delle entrate che deriverebbe dalla riforma fiscale per come, lo si vedrà, è prospettata nell'attuale contesto storico. Ciò malgrado, essa è considerata particolarmente importante, finanche decisiva, considerato che, si scrive nel Piano: i) «si è prodotta una sempre più marcata frammentazione della legislazione tributaria, da cui è derivato un sistema fiscale articolato e complesso che ha rappresentato, nel tempo, un freno per gli investimenti anche dall'estero» (di qui la richiamata auspicabilità della codificazione, che dovrebbe influire positivamente sulla competitività del Paese); ii) nella prospettiva della stabilizzazione della normativa andrebbe considerata la revisione della disciplina del principale tributo, l'IRPEF, «con il duplice obiettivo di semplificare e razionalizzare la struttura del prelievo e di ridurre gradualmente il carico fiscale, preservando la progressività e l'equilibrio dei conti pubblici», in un rinnovato contesto che meglio garantirebbe la *tax compliance* e la «partecipazione al lavoro delle donne e dei giovani»<sup>3</sup>.

Una collocazione ambigua, quindi: la riforma fiscale può anche non essere realizzata, non derivando dalla mancata attuazione alcuna conseguenza in termini di ottenimento delle risorse europee, ma, comunque, essa risulterebbe, per espressa ammissione dell'estensore del Piano, decisiva per il conseguimento degli obiettivi del PNRR, il cui raggiungimento è funzionale all'ottenimento delle risorse europee. Insomma, non è nel PNRR, ma è fondamentale per il PNRR, tanto più in una situazione in cui le raccomandazioni europee (in particolare la *Country Specific Recommendation* n. 1-2019), che occorre considerare in forza di quanto previsto dall'art. 18, par. 4, del Dispositivo per la ripresa e resilienza (RRF, *Recovery and Resilience Facility*, istituito con Regolamento 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021)<sup>4</sup>, mettono la politica fiscale al centro dell'azione pubblica finalizzata alla crescita, insistendo sulla necessità di ridurre la pressione

1 PNRR, rinvenibile nel portale [www.italiadomani.gov.it](http://www.italiadomani.gov.it), 82.

2 Da COTTARELLI C., *La riforma del fisco si farà, ma appesantendo il deficit*, in *La Repubblica*, 20 settembre 2021.

3 PNRR, cit., *ibid.*

4 PNRR, cit., 27-28.

fiscale sul lavoro e di compensare tale riduzione con una revisione delle agevolazioni fiscali e una riforma dei valori catastali non aggiornati.

Il che giustifica lo sforzo a cui si è assistito nella scorsa legislatura. La Commissione finanze della Camera dei deputati e la Commissione finanze e tesoro del Senato si sono impegnate nel primo semestre del 2021 in una «*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*», i cui esiti sono riassunti nella relazione finale del 30 giugno 2021 (su cui torneremo)<sup>5</sup>. Di questi ultimi, a seguito dell'approvazione della risoluzione sul Documento di finanza pubblica – DEF 2021, si è tenuto conto in sede di stesura del disegno di legge di «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», approvato dal Consiglio dei Ministri il 5 ottobre 2021 e trasmesso alla Camera dei deputati il 29 ottobre 2021 (A.C. 3343), la quale, apportandovi modifiche (A.C. 3343-A), l'ha approvata il 22 giugno 2022. L'anticipato termine della legislatura non ha consentito, tuttavia, la circostanza è nota, di completare l'*iter* parlamentare.

**2.1.** A un diverso livello si pongono, come è noto, altre riforme che potrebbero rientrare nell'ampia nozione di riforma fiscale: quella della giustizia e del processo tributari è annoverata tra le orizzontali, quelle volte alla riduzione dell'evasione fiscale e alla definitiva attuazione del federalismo fiscale alle abilitanti.

Per quel che riguarda la prima, è appena il caso di ricordare che la qualificazione attribuita dal Piano è conseguenza del fatto che una delle due riforme orizzontali in esso previste è quella della giustizia, sicché, attesa la riconducibilità alla Corte di Cassazione del giudizio di legittimità in materia tributaria e considerato il relevantissimo numero di ricorsi pendenti presso quest'ultima (circa 50.000 nel 2020), non si poteva prescindere dalla riscrittura delle regole finalizzate all'obiettivo di «*ridurre il numero di ricorsi alla Cassazione, a farli decidere più speditamente, oltre che in modo adeguato*»<sup>6</sup>. La scelta del legislatore, che ha fatto seguito ai lavori della Commissione interministeriale della Cananea terminati con la relazione del 30 giugno 2021<sup>7</sup>, è di ampio respiro, incentrandosi sul varo del giudice professionale tributario da concorso (cfr. nuovi artt. 4, 4-bis, 4-ter e 4-quater, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come riscritto dall'art. 1, comma 1, lett. e, L. 31 agosto 2022, n. 130)<sup>8</sup>, sull'assunto che:

<sup>5</sup> Reperibile in [www.camera.it](http://www.camera.it).

<sup>6</sup> PNRR, cit., 63.

<sup>7</sup> Reperibile in [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it).

<sup>8</sup> Sui profili ordinamentali della riforma ci sia consentito rinviare a GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2022, 1, I, 42 ss.; ID., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, *ibid.*, 8 luglio 2022; ID., *Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale*, *ibid.*, 11 novembre 2022. In argomento cfr. altresì i primi commentari alla nuova legge e, in particolare, CARLIZZI G. - GENOVESE F.A. (a cura di), *La riforma del processo tributario. Commento organico alla L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e dell'ordinamento tributario*, Roma, 2022; CARINCI A. - PISTOLESI F.



- i) la complessità tecnica della materia, non riconducibile per la parte sostanziale ad altre discipline, consiglia di preservare quella cultura speciale della giurisdizione che andrebbe perduta qualora si fossero fatte confluire le Commissioni tributarie, oggi diventate Corti di Giustizia tributaria di primo e di secondo grado (art. 1, comma 1, lett. a, e art. 4, comma 1, lett. a, L. n. 130/2022), nella giurisdizione ordinaria;
- ii) il livello qualitativo delle sentenze di merito non è adeguato in ragione delle carenze tecniche degli attuali giudici tributari, che, oltretutto, svolgono le loro funzioni non a tempo pieno<sup>9</sup>;
- iii) tale ultima circostanza induce le parti processuali a impugnare le sentenze, che si accumulano quindi in Corte di Cassazione, la quale non può più svolgere al meglio la propria funzione nomofilattica, con conseguenti ulteriori disorientamenti e incertezze nei giudici di merito.

Il nuovo *status* del giudice, il quale dovrà superare un selettivo concorso che accerti le sue capacità tecniche e dedicarsi alla funzione a tempo pieno, essendo remunerato nella misura stabilita dalla legge secondo le disposizioni previste per il trattamento economico dei magistrati ordinari (nuovo art. 13-*bis* D.Lgs. n. 545/1992 introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. p, L. n. 130/2022), costituisce il corretto rimedio strutturale alla descritta situazione.

Qualche ombra comunque è rimasta e attiene non tanto alla confermata dipendenza del giudice tributario dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), che genera un problema, comunque da non sottovalutare, per quel che riguarda l'apparenza di indipendenza e imparzialità del giudicante<sup>10</sup>, quanto soprattutto al fatto che non è consentito ai nuovi magistrati tributari di poter concludere la loro carriera nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione, istituita per legge dall'art. 3, L. n. 130/2022: si tratta di circostanza particolarmente penalizzante perché genera il rischio della marginalizzazione dei nuovi magistrati, i quali non potranno contribuire alla formazione degli orientamenti giurisprudenziali di vertice nella materia che sono chiamati a decidere, e, nel contempo, non garantisce la migliore specializzazione dei giudici di legittimità che continueranno, domani più di quanto accada oggi (perché non potranno più essere, a regime, anche giudici onorari

(a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

9 Va sempre ricordata la fulminante osservazione di TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 10, secondo la quale «*se una giurisdizione può essere esercitata anche da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata solo da giudici onorari*».

10 In argomento cfr. MARCHESELLI A., *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 37 ss. Da ricordare anche che la questione della persistente dipendenza organizzativa delle Corti di Giustizia tributaria dal MEF ha indotto la Corte di Giustizia tributaria di I grado di Venezia a rimettere gli atti alla Corte costituzionale con ord. 31 ottobre 2022, n. 408/2022. Ha rimesso gli atti alla Corte costituzionale per lo stesso motivo anche la Corte di Giustizia tributaria della Lombardia con ord. n. 1481/2022.

tributari), a occuparsi di questioni giuridiche mai affrontate (e studiate) nel corso della loro carriera.

Non può sottacersi inoltre, ma è un prezzo che necessariamente si doveva pagare, che una riforma di tale portata richiede una complessa e lunga fase transitoria: i concorsi si terranno, fatti salvi i ritardi, dal 2024 al 2030; gli attuali giudici continueranno a svolgere le loro funzioni fino al compimento dell'età limite, ridotta, fatto salvo il cosiddetto *décalage* (art. 8 L. n. 130/2022, i cui termini, non è un buon segno, sono stati prorogati di un anno dall'art. 3, comma 6, D.L. 29 dicembre 2022, n. 198), da 75 a 70 anni (nuovo art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 545/1992 come riscritto dall'art. 1, comma 1, lett. n, punto 2.2); si rende necessario, perché la riforma abbia successo, un ridisegno della geografia giudiziaria in modo da evitare che i nuovi magistrati siano destinati a Corti di Giustizia talmente piccole da non permettere quella crescita professionale che solo l'esame di pratiche numerose, variegata e complesse è in grado di garantire<sup>11</sup>.

Da segnalare in questa sede anche le modifiche alla disciplina del processo, e in particolare: *i*) la previsione che per le liti di minor valore (quelle fino a 5.000 euro) le Corti di Giustizia tributaria di primo grado decidano in composizione monocratica (nuovo art. 4-*bis* D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. b, L. n. 130/2022)<sup>12</sup>, disposizione questa che si inserisce chiaramente nella logica sottesa al Piano, che è quella di ridurre i tempi del processo senza rinunciare alla collegialità delle decisioni per le liti che superano l'anzidetta soglia di valore e, comunque, per il secondo grado di giudizio (e che facilita l'operazione di ridisegno della geografia giudiziario-tributaria a cui occorrerà porre mano nel prossimo futuro)<sup>13</sup>; *ii*) l'introduzione del nuovo art. 48-*bis*1 D.Lgs. n. 546/1992 (ad opera dell'art. 4, comma 1, lett. g, L. n. 130/2022), il quale stabilisce, nelle controversie soggette a reclamo *ex art. 17-bis* del medesimo decreto, che «*la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*», e ciò in linea con l'auspicio dell'estensore del Piano di potenziare i meccanismi deflattivi del contenzioso<sup>14</sup>; *iii*) la possibilità di ammettere, anche senza l'accordo delle parti, la prova testimoniale, «*assunta con le forme di cui all'art. 257-*

11 C'è poi, a complicare le cose nell'ottica del ridisegno della geografia giudiziaria, il non irrilevante problema della disomogenea distribuzione territoriale delle controversie, sia dal punto di vista del flusso di ricorsi, più elevato al Mezzogiorno, sia del valore delle liti, nettamente più esiguo al sud, sia della complessità tecnica delle controversie, più elevata nelle Corti di Giustizia tributaria settentrionali.

12 L'originario limite di 3.000 euro è stato aumentato a 5.000 euro dall'art. 40, comma 2, D.L. 24 febbraio 2023, n. 13.

13 Sul punto, vd. RANDAZZO F., *Il giudice tributario in composizione monocratica*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 63 ss.

14 Cfr. sulla nuova conciliazione giudiziale, COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 119 ss.

*bis del codice di procedura civile»* (nuovo art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 come riscritto dall'art. 4, comma 1, lett. c, L. n. 130/2022)<sup>15</sup>; iv) il varo, ad opera dell'art. 6 L. n. 130/2022, di una, già molto discussa, norma sulla ripartizione dell'onere della prova tra le parti del processo (nuovo art. 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992)<sup>16</sup>.

**2.2.** Tra le riforme abilitanti, cioè a dire «*gli interventi funzionali a garantire l'attuazione del Piano e in generale a rimuovere gli ostacoli amministrativi, regolatori e procedurali che condizionano le attività economiche e la qualità dei servizi erogati ai cittadini e alle imprese*»<sup>17</sup>, è annoverata anche quella finalizzata a ridurre l'evasione fiscale, che, secondo l'estensore del PNRR, «*aggrava il prelievo sui contribuenti onesti, sottrae risorse al bilancio pubblico e introduce distorsioni tra gli operatori economici, alterando le condizioni di concorrenza, con riflessi negativi sull'efficienza del sistema economico nel suo complesso*»<sup>18</sup>. Gli strumenti individuati attengono al miglioramento dell'utilizzo delle numerose banche dati a disposizione del Fisco allo scopo di rendere più efficiente ed efficace la procedura di individuazione dei contribuenti da sottoporre a controllo e al potenziamento delle comunicazioni volte a favorire la *compliance*<sup>19</sup>.

Si tratta di indicazioni che dovrebbero comunque indirizzare la quotidiana operatività dell'Amministrazione. Il che fa venire il dubbio che vi sia la consapevolezza che la riduzione del *tax gap* non abbisogni di atti aventi forza di legge che amplino in misura significativa i tutt'altro che irrilevanti poteri di cui già oggi l'Amministrazione finanziaria dispone, dipendendo piuttosto i risultati che potrebbero essere raggiunti dall'organizzazione degli apparati dedicati ai controlli fiscali<sup>20</sup>. A conferma di ciò il già citato disegno di legge di delega per la riforma tributaria, laddove si indicava tra i principi e i criteri direttivi la «*riduzione dell'evasione e dell'elusione*» (art. 1, comma 1, lett. d), circostanza questa che ha consentito ad attenta dottrina di rilevare che: *i) il riferimento «sembra esprimere un risultato di programma, forse riducibile ad un auspicio o a una mera aspettativa del legislatore»; ii) non trovando individuazione nella norma «nemmeno per sommi capi, la strumentazione della quale il Governo dovrebbe servirsi per riportare il*

15 Per un primo commento si rinvia a PISTOLESI F., *La testimonianza scritta*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 67 ss.

16 Anche qui, per un primo commento, si rinvia a MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, cit., 83 ss.

17 PNRR, cit., 47.

18 PNRR, cit., 77.

19 Sullo stato di attuazione di questa riforma cfr. AVENALE F., *PNRR e obiettivi "fiscali": a che punto siamo?*, in *Quotidiano Ipsoa*, 12 settembre 2022.

20 Sull'idea, sbagliata, di contrastare l'evasione «*a colpi di decreto*», cfr. BEGHIN M., *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, 196-198.

*fenomeno a un livello almeno accettabile»,* sorge più di un dubbio di compatibilità della previsione con l'art. 76 Cost.<sup>21</sup>.

**2.3.** Ben poco circostanziata è anche la parte del PNRR dedicata al federalismo fiscale, limitandosi l'estensore del Piano a specificare che per comuni, province e città metropolitane si sta dando attuazione a quanto previsto e che *«il federalismo fiscale per le regioni, definito dal decreto legislativo n. 68/2011 (articoli 1-15), come da ultimo modificato dalla legge n. 176/2020 (articolo 31-sexies), è in corso di approfondimenti da parte del Tavolo tecnico istituito presso il MEF. Il processo sarà definito entro il primo quadrimestre dell'anno 2026»*.

L'estrema sintesi del PNRR sullo specifico punto è il segno della situazione di stallo nell'attuazione del federalismo fiscale secondo le linee direttrici della L. 5 maggio 2009, n. 42. A complicare le cose l'aspro confronto sull'attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost. tra le regioni del nord (soprattutto Veneto, Lombardia, Emilia-Romagna), le altre regioni e i vari governi che si sono succeduti dalla data dei referendum veneto e lombardo sull'autonomia (22 ottobre 2017)<sup>22</sup>.

Quel che si può dire in questa sede è che l'ampio periodo che si ha a disposizione dovrebbe essere utilizzato: *i)* per la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni per i diritti civili e sociali che danno corpo alla cittadinanza (si registra sul punto un tentativo di accelerazione in forza di quanto previsto dall'art. 1, comma 791 s., L. 29 dicembre 2022, n. 197); *ii)* per la determinazione dei costi e fabbisogni standard necessaria per superare l'iniquo criterio della spesa storica (in piena conformità con l'art. 1 L. n. 42/2009); *iii)* per il riconoscimento di più concrete forme di autonomia tributaria alle autonomie; *iv)* per l'abbandono dell'impostazione che ha consentito allo Stato di intervenire pesantemente anche sull'autonomia di spesa<sup>23</sup>.

In un contesto così complesso, ci sembra difficile ignorare completamente le istanze delle regioni settentrionali che a gran voce chiedono da cinque anni di vedersi riconoscere *«ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia»* in attuazione dell'art. 116, comma 3, Cost.

**3.** Chiarito che la riforma fiscale che dovrebbe accompagnare il PNRR non è quella del processo o quella avente ad oggetto nuove misure di contrasto all'evasione fiscale o la definitiva attuazione del federalismo fiscale, occorre soffermarsi, sulla scorta del dibattito nel frattempo intervenuto, su quelle che dovrebbero essere le

21 BEGHIN M., *L'evanescente "riduzione dell'evasione" delle imprese nel disegno di legge delega*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 93.

22 Sull'autonomia differenziata si fa rinvio ai lavori monografici di GIROTTO D., *L'autonomia differenziata delle regioni a statuto ordinario. Tentativi di attuazione dell'articolo 116, comma 3, Cost. e limiti di sistema*, Torino, 2019 e GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo differenziato*, Venezia, 2020.

23 In questi termini, cfr. da ultimo GALLO F., *Qual è la sorte del federalismo fiscale?*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 174 ss.



linee direttrici dell'auspicato intervento di modificazione sostanziale dell'ordinamento tributario.

Si tratta di tentativo non semplice, giacché obbliga colui che se ne occupa a districarsi tra le proposte più disparate che accompagnano ogni preannunciato tentativo di riforma. È così accaduto, anche sulla scorta della ricordata indagine conoscitiva e del menzionato disegno di legge delega, che si sia sostenuta la necessità/opportunità, l'elencazione non ha l'ambizione dell'esaustività: a) della revisione degli scaglioni delle aliquote, a cui peraltro si è già addivenuti con la Legge di Bilancio 2022 (art. 1, comma 2, lett. a, L. 30 dicembre 2021, n. 234), in un contesto in cui va mantenuta la progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, con conseguente necessaria riflessione sui sempre più numerosi regimi sostitutivi<sup>24</sup>; b) della necessità di «*spostare/trasferire l'imposizione dai beni di natura reddituale/patrimoniale, già così pesantemente incisi da tassazione, sui "beni capacità", cioè su beni, posizioni, condizioni e situazioni di vantaggio di imprese e cittadini sulle quali lo Stato potrebbe fondare, a certe condizioni, il prelievo tributario in base ad un criterio oggettivo di capacità contributiva*»<sup>25</sup>; c) della revisione delle *tax expenditures*<sup>26</sup>; d) della riforma del catasto<sup>27</sup>; e) dell'unificazione della categoria dei redditi di capitale con quella dei redditi diversi di matrice finanziaria<sup>28</sup>; f) di una specifica disciplina del reddito di lavoro ibrido, svolto cioè in parte da casa in *smart working*, in parte in ufficio<sup>29</sup>; g) della riforma dei redditi di lavoro autonomo<sup>30</sup>; h) della tassazione per cassa e del superamento dell'attuale sistema degli acconti IRPEF<sup>31</sup>; i) della trasformazione delle addizionali

24 Vd. sul punto PERRONE L., *Crisi della progressività, flat tax, legge delega e flat tax Italian style*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 10 ss. Più in generale, sulla *flat tax* nell'ottica della riforma dell'imposta, si fa rinvio ai lavori monografici di STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016, e ROSSI N., *Flat tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018.

25 Così COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 ottobre 2021.

26 In argomento, STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, cit., 153 s.; FICHERA F., *Spese fiscali, politiche di riordino e riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 202 ss.; SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma IRPEF: necessaria la riforma delle tax expenditures*, in *il fisco*, 2021, 34, 3207 ss.

27 Sulla dibattuta questione della riforma del catasto cfr. MELIS G., *Sulla riforma del catasto*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 32 ss.

28 Sulla creazione della categoria dei redditi finanziari cfr. CORASANITI G., *Rinviata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei "redditi finanziari"*, in *il fisco*, 2022, 32/33, 3115 ss.

29 Cfr. DELLA VALLE E., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro "ibrido"*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 44 ss.

30 Vd. in argomento SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.

31 Cfr. CONIGLIARO M., *Recovery Fund: verso la riforma fiscale con innovazione digitale, big data, tracciabilità e tassazione per cassa*, in *il fisco*, 2020, 40, 4850 ss.

in sovrimposte<sup>32</sup>; l) del ridisegno della base imponibile dell'IRES attraverso il rafforzamento del principio di derivazione rafforzata<sup>33</sup>; m) della razionalizzazione della disciplina dell'IVA<sup>34</sup>; n) dell'abrogazione dell'IRAP<sup>35</sup>; o) della c.d. tassazione di genere, che potrebbe essere declinata, visti gli ostacoli costituzionali ad una più lieve imposizione generalmente riconosciuta al genere debole, in provvedimenti di *favor* per il secondo coniuge che entra nel mondo del lavoro<sup>36</sup>; p) di rendere funzionali i tributi alla coesione territoriale rivitalizzando la disciplina delle zone franche urbane<sup>37</sup>; q) del ripensamento della tassazione ambientale<sup>38</sup>; r) della più compiuta implementazione del regime di *cooperative compliance* di cui agli artt. 3 ss. D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128<sup>39</sup>; s) dell'unificazione della disciplina dell'accertamento dei principali tributi, con riguardo ai termini, al contraddittorio preventivo, alla scelta della metodologia accertativa, all'utilizzo delle presunzioni semplici<sup>40</sup>; t) della riscrittura della disciplina delle società di comodo<sup>41</sup>; u) della

32 Cfr. URICCHIO A.F., *La delega fiscale, occasione mancata per disegnare la finanza locale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 196 ss.

33 Vd. ZIZZO G., *L'imponibile IRES nel disegno di legge delega, una prospettiva glocal*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 76 ss.

34 Cfr. DI PIETRO A., *La razionalizzazione dell'IVA tra diritto nazionale ed europeo*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 120 ss.

35 Si legge nella citata relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 che «nell'ottica di una semplificazione del sistema tributario e all'interno di un complessivo quadro di riforma in cui valutare gli aspetti di redistribuzione del carico fiscale, la Commissione concorda sulla necessità di una riforma che porti al superamento dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive», e ciò in quanto «una riforma che si ponga come principale obiettivo lo stimolo alla crescita non può esimersi dal considerare in modo critico una imposta che [...] ha come base imponibile la remunerazione dei fattori produttivi, la cui accumulazione è – insieme alla dinamica della produttività totale dei fattori – la determinante della crescita economica».

36 Per un'analisi critica dei ricordati ostacoli costituzionali e della previsione contenuta nel disegno di legge delega attinente alla più ridotta tassazione del secondo coniuge, solitamente donna, che entra nel mondo del lavoro, vd. MARINI G. - SALVINI L., *Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 218 ss.

37 Lo auspica COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, cit. Sull'argomento, sia consentito rinviare ad GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imp.*, 2021, 3, 1 ss.

38 Cfr. FREGNI M.C., *Politiche fiscali ambientali, osservazioni tra pandemia e crisi geopolitiche*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 158 ss.

39 Lo ritiene fondamentale SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 466 ss.

40 Queste le proposte di LOVECCHIO L., *Per la riforma dell'accertamento necessario unificare la disciplina dei principali tributi*, in *il fisco*, 2021, 29, 2815 ss. Sulla centralità del necessario intervento sulla disciplina dell'accertamento cfr. anche BASILAVECCHIA M., *PNRR = modernizzare la giustizia, l'accertamento e le sanzioni tributarie*, in *Ipsos Quotidiano*, 5 giugno 2021.

41 Lo ritiene auspicabile LOVECCHIO L., *op. e loc. ult. cit.*

riforma della riscossione<sup>42</sup>; v) della riforma delle sanzioni<sup>43</sup> e del diritto penale tributario<sup>44</sup>; z) della neutralizzazione delle criticità connesse all'introduzione della responsabilità degli enti per illecito amministrativo dipendente da reato tributario (art. 25-*quinquiesdecies* D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231)<sup>45</sup>.

Tutto (o quasi), quindi, meriterebbe di essere modificato, rivisto, riscritto, sicché la domanda che si pone è quali siano gli elementi alla luce dei quali valutare le varieguate proposte di cui si è data elencazione.

La risposta è presto data: dovendo accompagnare il PNRR, la riforma dovrebbe caratterizzarsi per il suo stretto collegamento con la necessità di rendere più competitivo il sistema economico nazionale generando crescita economica (*rectius*, un incremento del tasso potenziale di crescita)<sup>46</sup>.

Individuato lo scopo della riforma (ed evidenziato che questo dovrebbe essere il primario obiettivo di ogni riforma, non solo fiscale), è il caso di rilevare che non si registrano pareri discordi sui seguenti due assunti: *i*) non ci sono le condizioni per inasprire il prelievo fiscale sui redditi da lavoro e da capitale, già tassati in misura significativamente più elevata rispetto alla media dell'area euro, perché questo andrebbe (come finora è andato) a detrimento della competitività/crescita dell'intero sistema economico<sup>47</sup>; *ii*) non può essere funzionale al ricordato scopo un sistema tributario che, è il caso italiano, risulti talmente complesso da diventare difficilmente governabile non solo per i contribuenti, ma anche per gli addetti ai lavori<sup>48</sup>.

42 Da ritenersi prioritaria secondo GLENDI C., *Riforma della riscossione: perché nel PNRR deve avere alta priorità*, in *Ipsos Quotidiano*, 26 giugno 2021.

43 Cfr. SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.

44 Vd. FLORA G., *Sistema penale tributario, le possibili linee guida di riforma*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 289 ss.; MAZZA O., *Una nuova dimensione per il diritto al silenzio in ambito penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 297 ss.

45 Ancora SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, cit., 471 s.

46 Così la relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021: «*tutte le analisi macroeconomiche concordano nell'includere il mal funzionamento del sistema fiscale tra le principali determinanti del nostro problema di crescita, tramite un suo effetto negativo non solo sul tasso di crescita attuale ma anche su quello potenziale*».

47 Nella relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 si legge che «*in Italia la tassazione su entrambi i fattori produttivi – la cui accumulazione assieme alla dinamica della produttività totale dei fattori è la determinante della crescita economica – è nettamente superiore alla media dell'area euro. In particolare, l'aliquota implicita di tassazione sul lavoro è pari al 42,7% [...], a fronte di una media dell'area euro pari al 38,6% e di una media UE-27 pari al 38,2%. [...]. La letteratura economica è concorde nel considerare un'elevata aliquota implicita sul lavoro un ostacolo fondamentale alla crescita economica e all'occupazione, poiché tende a scoraggiare la partecipazione al mercato del lavoro, soprattutto da parte dei percettori di redditi più bassi e da parte dei secondi percettori di reddito delle famiglie. L'aliquota implicita di tassazione sul capitale [...] è in Italia il 29,2% contro la media europea del 23%. Un'aliquota così elevata tende a scoraggiare il risparmio e a ridurre nel lungo termine l'accumulazione del capitale*».

48 Nella relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021 si legge che «*un sistema fiscale complesso ha un ovvio effetto negativo sulla crescita*

Alleggerimento della pressione fiscale e urgenza della semplificazione, questi i due cardini su cui dovrebbe imporsi una riforma fiscale che renda il Paese più attrattivo per coloro che, non solo in Italia, investono, intraprendono, creano lavoro e opportunità per gli altri.

4. Occorre tuttavia chiedersi se il sostanziale accordo sulla necessità di servirsi degli anzidetti due strumenti ai fini di raggiungere l'obiettivo crescita (che, è il caso di dirlo, a sua volta influisce positivamente anche sulla giustizia sociale) sia supportato da solidi convincimenti diffusi nel Paese o se, invece, i modelli culturali prevalenti ostacolano l'attuazione di una riforma che conduca effettivamente alla riduzione del carico fiscale in un contesto di radicale semplificazione.

Il dubbio che valga la seconda è più che lecito. È sufficiente infatti leggere le parole di un indiscusso maestro del diritto tributario, Franco Gallo, il quale, introducendo una serie di scritti sulla riforma fiscale oggetto di queste note provenienti da una significativa parte dell'accademia tributaria, ha avuto modo di rilevare che essi muovono da un comune punto di partenza teorico, e cioè che, *«specie nell'attuale fase storica, la politica fiscale non può non costituire, insieme a quella della spesa, lo strumento più duttile e diretto che uno Stato redistributore ha a disposizione per superare le disuguaglianze e per realizzare i valori solidaristici costituzionalmente garantiti»*. Ancora, *«il trait d'union degli scritti raccolti nel presente volume monografico è costituito, perciò, dalla considerazione di fondo che, se è vero che ordinate politiche fiscali che premiano i più svantaggiati e gravano sugli avvantaggiati limitano le risorse di alcuni a beneficio di altri, è anche vero che, se hanno come effetto di proteggere i più vulnerabili, migliorare la salute del Paese, ridurre le tensioni sociali, contenere gli eccessi del mercato, incrementare e livellare l'accesso di tutti a servizi fino a quel momento riservati a pochi, lo Stato che ha raggiunto questi obiettivi garantisce sicuramente ai propri cittadini più equità, più sicurezza sociale e, quindi, più uguaglianza e maggior rispetto di sé»*. Sono questi gli obiettivi fondamentali a cui tendere a parere del Presidente emerito della Corte costituzionale, obiettivi il cui perseguimento giustificerebbe *«una serie di “costrizioni” legali alla distribuzione della ricchezza nazionale e alla fruizione dei diritti patrimoniali, che trovano un limite solo in altri diritti e principi fondamentali inviolabili; primi fra tutti i principi di razionalità, coerenza, congruità e capacità contributiva»*<sup>49</sup>.

e sugli investimenti, provoca un incremento della struttura dei costi (monetari e non) per famiglie e imprese».

49 GALLO F., *Una breve presentazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 7. In modo più ampio e diffuso sulla prospettiva dello Stato redistributore, dello stesso Autore, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012, *passim*; *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, *passim*. Nello stesso senso FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 5; BORIA P., *I principi costituzionali nell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 70-71.



Secondo questa impostazione, largamente condivisa<sup>50</sup>, l'obiettivo principale dello Stato, che dovrebbe essere (sempre più) redistributore, è quello di attenuare, con tributi e spesa pubblica, le disuguaglianze: il prelievo fiscale quindi si giustificerebbe prioritariamente in ragione delle sue finalità extrafiscali, dovendo apprezzarsi l'intervento statale non in quanto finalizzato a procurare risorse da utilizzare a copertura delle spese aventi una pubblica utilità, ma piuttosto *«per attuare un diretto trasferimento di mezzi finanziari, intermediato dai pubblici poteri, tra individui e classi sociali»*<sup>51</sup>.

Se è questa la tesi che prevarrà, sarà molto difficile che veda la luce una riforma che sia in grado di disegnare un sistema fiscale funzionale alla crescita perché più mite nelle aliquote e più semplice di quello attuale.

E ciò per le seguenti ragioni.

La prima. L'impostazione programmaticamente solidarista non riesce a spiegare la ragione per cui, malgrado l'ampio utilizzo dello strumento fiscale nel nostro ordinamento in logica redistributiva (nella relazione delle Commissioni riunite si legge che l'IRPEF svolge un ruolo redistributivo superiore rispetto a quello della media dei paesi OCSE<sup>52</sup>), utilizzo peraltro che ha generato quel che la riforma dovrebbe tendere ad attenuare, e cioè una pressione fiscale superiore a quella media dell'area euro, le disuguaglianze non accennano a diminuire. Si mettono sempre al centro del discorso queste ultime, ma si evita di ricordare che *«la metà dell'IRPEF è pagata da una ristretta minoranza di contribuenti (8% del totale) che rappresentano il 28% dell'imponibile»* e che *«quasi la metà dei contribuenti si colloca nel primo scaglione, rappresenta il 15% dell'imponibile e paga meno del 5% dell'imposta*

50 Se ci fosse bisogno di conferme, basterebbe fare riferimento, oltre agli Autori citati nella nota precedente, a MASTROIACOVO V., *Imposte indirette sulle modificazioni patrimoniali*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 140-141: secondo l'Autrice, che scrive nello stesso volume monografico di cui Gallo ha curato l'introduzione, *«la constatazione di una crescente disuguaglianza nell'accumulo della ricchezza avrebbe dovuto ragionevolmente tradursi nella scelta di ripensare radicalmente un'imposizione di tipo patrimoniale»*. L'ipotesi caldeggiata è quella dell'incremento della tassazione sulle successioni e donazioni *«non tanto (o non solo) ai fini di un maggiore gettito in funzione di redistribuzione intergenerazionale della ricchezza, ma anche per introdurre dinamiche innovative idonee a movimentare lo sticky ground dell'ascensore sociale in Italia»*. Sia chiaro, Mastroiacovo specifica che tali modifiche dovrebbero essere coordinate con la riforma dell'imposizione reddituale, ma quest'ultima affermazione resta nel vago, con la conseguenza che quel che rimane è una proposta di incremento del carico fiscale in una situazione che, come si è visto, si caratterizza per un prelievo fiscale su capitale e lavoro che è ben più elevato rispetto a quella media a cui sono assoggettate imprese e famiglie nel resto d'Europa. Una proposta quindi che non è in linea con l'obiettivo PNRR, che è quello di influire positivamente sul tasso di crescita potenziale del sistema economico nazionale.

51 Così STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 321.

52 Più precisamente, si legge che l'imposta personale sui redditi svolge un ruolo redistributivo superiore *«con circa tre quinti della riduzione della disparità di reddito disponibile ascritto ai trasferimenti e due quinti dovuti all'IRPEF (rispetto ai tre quarti e un quarto, rispettivamente, nei Paesi Ocse)»*.

*totale*»<sup>53</sup>. Non resta quindi che sostenere che se le aliquote IRPEF fossero state più contenute per i redditi medi, se le *tax expenditures* fossero state più mirate nei confronti delle esigenze di chi ha veramente bisogno, se i grandi lasciti ereditari fossero stati tassati in misura maggiore, se il catasto rappresentasse effettivamente i valori degli immobili così da tassare di più i più ricchi, le politiche fiscali sarebbero state molto più efficaci in termini di riduzione dei divari tra le persone<sup>54</sup>. Si tratta, tuttavia di mere petizioni di principio che, non considerando il problema della più elevata pressione fiscale rispetto alla media dell'area euro, si fondano sulla cieca fiducia nella capacità dello Stato di rimuovere le disuguaglianze sol che lo si voglia e senza che i mercati possano intralciare la coerente e meritoria azione pubblica<sup>55</sup>. La seconda. Lo Stato redistributore interviene continuamente, allo scopo, come si è visto, di promuovere questo o quel gruppo sociale nella convinzione che ciò rifluisca a vantaggio di tutta la collettività per effetto della riduzione delle disuguaglianze. Difficile pensare che tali finalità siano compatibili con la semplificazione dell'ordinamento: il diritto tributario così concepito, tanto più in un contesto in cui non c'è spazio per l'innalzamento delle aliquote, diventa fatalmente il diritto delle agevolazioni, che, derogando alle regole generali, sono inevitabilmente foriere di complicazione. Cos'è quell'ingovernabile congerie di deduzioni/detrazioni/crediti di imposta e regimi sostitutivi nella disciplina dell'IRPEF (e non solo) se non il frutto pluridecennale del tentativo di avvantaggiare i soggetti ritenuti più meritevoli per ragioni di carattere tecnico/economico/sociale?

**5.** Il varo della riforma fiscale può essere una grande occasione per il nostro Paese. Dall'indagine conoscitiva delle Commissioni parlamentari è infatti emersa la necessità di rendere funzionale il Fisco alla crescita economica, nella raggiunta consapevolezza che è negli Stati competitivi e dinamici che sono meglio garantiti i diritti sociali dei cittadini. Se, forti di questa convinzione, si riuscirà a intervenire sull'attuale sistema riducendo la pressione fiscale su imprese e famiglie (per far ciò occorrerà evidentemente che si metta mano anche alla spesa pubblica) e semplificando radicalmente il sistema impositivo (e, in particolare, l'ormai ingovernabile IRPEF mediante il ripensamento di regimi sostitutivi e il radicale taglio delle *tax expenditures*), si potrà sperare di risalire la china diventando sempre più attrattivi per gli investitori nazionali e internazionali. Se, invece, prevarrà la tesi secondo la quale i tributi costituiscono innanzitutto e prioritariamente un duttile strumento redistributivo, difficilmente si arriverà alla riduzione del peso del prelievo

53 Relazione finale delle Commissioni Finanze della Camera e Finanze e tesoro del Senato del 30 giugno 2021, cit.

54 È quello che fa GALLO F., *Una breve presentazione*, cit., 8.

55 Sul punto, in senso critico, cfr. GIOVANARDI A., *I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*, in VELO DALBRENDA D., *Imposizione fiscale e libertà. Sottrarre e ridistribuire risorse nella società contemporanea*, Torino, 2018, 123, lavoro pubblicato anche in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 345 ss.

e certamente non si centrerà l'obiettivo della semplificazione, concorrendo le agevolazioni, a cui necessariamente lo Stato redistributore ricorre in un contesto di rigidità verso l'alto delle aliquote, alla formazione di un ordinamento minuto, casistico, enumerativo e, per questo, estremamente complesso.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AVENALE F., *PNRR e obiettivi "fiscali": a che punto siamo?*, in *Quotidiano Ipsoa*, 12 settembre 2022
- BASILAVECCHIA M., *PNRR = modernizzare la giustizia, l'accertamento e le sanzioni tributarie*, in *Ipsoa Quotidiano*, 5 giugno 2021
- BEGHIN M., *La bellezza delle tasse. Manuale (breve) di evasione fiscale*, Torino, 2022, 196-198
- BEGHIN M., *L'evanescente "riduzione dell'evasione" delle imprese nel disegno di legge delega*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 89 ss.
- BORIA P., *I principi costituzionali nell'ordinamento fiscale*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 70-71
- CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022
- CARLIZZI G. - GENOVESE F.A. (a cura di), *La riforma del processo tributario. Commento organico alla L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e dell'ordinamento tributario*, Roma, 2022
- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 119 ss.
- CONIGLIARO M., *Recovery Fund: verso la riforma fiscale con innovazione digitale, big data, tracciabilità e tassazione per cassa*, in *il fisco*, 2020, 40, 4850 ss.
- COPPOLA P., *La riforma del fisco, una chance per la crescita sostenibile*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 ottobre 2021
- CORASANITI G., *Rinvitata alla prossima legislatura la creazione della categoria unica dei "redditi finanziari"*, in *il fisco*, 2022, 32/33, 3115 ss.
- COTTARELLI C., *La riforma del fisco si farà, ma appesantendo il deficit*, in *La Repubblica*, 20 settembre 2021
- DELLA VALLE E., *Brevi riflessioni sulla fiscalità del lavoro "ibrido"*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 44 ss.
- DI PIETRO A., *La razionalizzazione dell'IVA tra diritto nazionale ed europeo*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 120 ss.
- FEDELE A., *La funzione fiscale e la capacità contributiva*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 5 ss.
- FICHERA F., *Spese fiscali, politiche di riordino e riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 202 ss.

- FLORA G., *Sistema penale tributario, le possibili linee guida di riforma*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 289 ss.
- FREGNI M.C., *Politiche fiscali ambientali, osservazioni tra pandemia e crisi geopolitiche*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 158 ss.
- GALLO F., *Qual è la sorte del federalismo fiscale?*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 174 ss.
- GALLO F., *Una breve presentazione*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 7 ss.
- Gallo F., *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012
- GALLO F., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GIOVANARDI A., *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 8 luglio 2022
- GIOVANARDI A., *Il giudice tributario onorario tra mito e leggenda: brevi riflessioni su un recente contributo dottrinale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 11 novembre 2022
- GIOVANARDI A., *Sulla ragionevolezza delle agevolazioni fiscali collegate allo svolgimento dell'attività economica in un determinato territorio: dalle zone franche urbane alla riduzione dell'imposta sul reddito per le nuove iniziative imprenditoriali nelle zone economiche speciali*, in *Giur. Imp.*, 2021, 3, 1 ss.
- GIOVANARDI A., *I rapporti tra imposizione fiscale e libertà individuale nell'ordinamento italiano alla luce del dibattito sulla funzione redistributiva del tributo, i diritti proprietari e la libertà di iniziativa economica*, in VELO DALBRENTA D., *Imposizione fiscale e libertà. Sottrarre e redistribuire risorse nella società contemporanea*, Torino, 2018, 123 (lavoro pubblicato anche in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 2, 345 ss.)
- GIOVANARDI A. - STEVANATO D., *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo differenziato*, Venezia, 2020
- GIROTTO D., *L'autonomia differenziata delle regioni a statuto ordinario. Tentativi di attuazione dell'articolo 116, comma 3, Cost. e limiti di sistema*, Torino, 2019
- GLENDI C., *Riforma della riscossione: perché nel PNRR deve avere alta priorità*, in *Ipsos Quotidiano*, 26 giugno 2021
- LOVECCHIO L., *Per la riforma dell'accertamento necessario unificare la disciplina dei principali tributi*, in *il fisco*, 2021, 29, 2815 ss.
- MARCHESELLI A., *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 37 ss.
- MARINI G. - SALVINI L., *Tassazione di genere, lavoro femminile e delega fiscale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 218 ss.
- MASTROIACOVO V., *Imposte indirette sulle modificazioni patrimoniali*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 139 ss.
- MAZZA O., *Una nuova dimensione per il diritto al silenzio in ambito penale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 297 ss.



- MULEO S., *Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 83 ss.
- PERRONE L., *Crisi della progressività, flat tax, legge delega e flat tax Italian style*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 10 ss.
- PISTOLESI F., *La testimonianza scritta*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 67 ss.
- RANDAZZO F., *Il giudice tributario in composizione monocratica*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 63 ss.
- ROSSI N., *Flat tax. Aliquota unica e minimo vitale per un fisco semplice ed equo*, Venezia, 2018
- SEPIO G. - SBARAGLIA G., *Riforma IRPEF: necessaria la riforma delle tax expenditures*, in *il fisco*, 2021, 34, 3207 ss.
- MELIS G., *Sulla riforma del catasto*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 32 ss.
- SACCHETTO C., *Redditi di lavoro autonomo e disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 58 ss.
- SAMMARTINO S., *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 274 ss.
- SEVERINO P., *Fiscalità e competitività ai tempi del PNRR*, in *Rass. trib.*, 2022, 2, 461 ss.
- STEVANATO D., *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, 2016
- STEVANATO D., *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, 321
- TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 10
- URICCHIO A.F., *La delega fiscale, occasione mancata per disegnare la finanza locale*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 188 ss.
- ZIZZO G., *L'imponibile IRES nel disegno di legge delega, una prospettiva glocal*, in *Rass. trib.*, 2022, 1, 76 ss.