GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Capacità contributiva, onnicomprensività e progressività nell'imposta personale sul reddito

di Paolo Liberati

23 novembre 2026

ABSTRACT

Il lavoro esamina la relazione tra capacità contributiva, onnicomprensività e progressività nell'applicazione di un'imposta personale sul reddito. Attraverso il richiamo ai fondamenti teorici dell'onnicomprensività e alla vicenda dell'imposta personale italiana, si analizzano gli effetti della frammentazione della base imponibile sull'equità orizzontale e verticale, nonché sull'indebolimento del rapporto tra prelievo e spesa, interpretato come contratto fiscale caratterizzato da reciprocità e garanzia dei diritti. In tale quadro, la capacità contributiva orienta il riparto degli oneri collettivi, la progressività ne articola la distribuzione su una posizione economica complessiva ricostruita attraverso l'onnicomprensività. Tale visione dell'imposta personale assume rilievo per l'equità dell'imposizione e per la

sua legittimazione democratica.

Sommario: 1. **Introduzione** – 2. **Onnicomprensività e coerenza del prelievo personale sui redditi** – 3. **Contratto fiscale e legittimazione democratica del prelievo** – 4. **Conclusioni**

1. Introduzione

Da molti anni, il dibattito sull'imposta personale sul reddito, in Italia, tende a identificare l'obiettivo di equità con il livello delle aliquote, il numero degli scaglioni, l'intensità e la forma della progressività, considerando come meno rilevante – o persino come risolta – la questione preliminare della base imponibile sulla quale il prelievo deve operare. Eppure, è proprio il graduale svuotamento della base imponibile, dovuto alla sottrazione di molte tipologie di reddito alla progressività ordinaria, ad aver trasformato l'imposta sul reddito in un tributo speciale sui redditi da lavoro dipendente e da pensione. Accanto a una nota e risalente divisione tra *evasori* e *tartassati* **[1]** si è così affermata una sempre più estesa categoria di *detassati*, ai quali – in virtù di trattamenti tributari differenziati – è consentito evitare l'applicazione della progressività ordinaria e beneficiare di forme impositive relativamente più leggere.**[2]**

La proliferazione di tali regimi di favore ha causato un significativo restringimento del campo di applicazione della progressività, ora prevista solo per una parte dei redditi individuali, e reso la graduazione delle aliquote un esercizio di scarsa coerenza nel momento in cui essa agisca su una capacità contributiva fiscalmente selezionata e quindi limitata. Un sistema tributario può in effetti apparire formalmente molto progressivo nella propria struttura legale, ma meno progressivo nel momento in cui il prelievo si misuri rispetto al complesso delle risorse economiche degli individui. Per tali ragioni, si ritiene che un approccio nel quale i concetti di progressività, capacità contributiva e onnicomprensività del prelievo siano considerati isolatamente non possa fornire utile guida per un coerente disegno dell'imposta personale.

Pur rispondendo a interrogativi potenzialmente distinti, quei concetti risultano infatti intimamente connessi, in modo che la carenza dell'uno si rivela spesso condizionante per la funzionalità degli altri. Tale connessione emerge con chiarezza non appena si precisi il contenuto di ciascuno. Sotto il profilo definitorio, la *capacità contributiva* designa l'idoneità economica del soggetto a concorrere alle spese pubbliche, secondo una concezione accolta anche dall'art. 53, I comma, della Costituzione. L'*onnicomprensività* definisce l'estensione delle componenti reddituali considerate nella misurazione della capacità contributiva. La *progressività*, richiamata dall'art. 53, II comma, della Costituzione (seppur con riferimento all'intero sistema tributario), nel caso dell'imposta personale individua la modalità di articolazione del prelievo, suggerendo una crescente incidenza percentuale del tributo al crescere della capacità contributiva, quindi su soggetti in condizioni economiche diverse. Tale sequenza, dunque, non assume un carattere meramente formale; assume invece connotati sostanziali, dato che una scelta relativa alla graduazione delle aliquote dovrebbe presupporre un criterio di confronto tra contribuenti che si sviluppi su un oggetto imponibile definito con criteri omogenei. Al riguardo, l'onnicomprensività si porrebbe come condizione necessaria affinché tale confronto sia stabile e condiviso; violando l'onnicomprensività, invece, l'oggetto imponibile diverrebbe "politicamente selezionabile", e la progressività "limitata" a una parte delle risorse economiche individuali e quindi non adeguata a incidere correttamente sulla reale situazione economica dei contribuenti.**[3]**

La tesi qui sostenuta è che l'onnicomprensività costituisca una condizione necessaria per una coerente graduazione del prelievo. Da essa discende infatti la possibilità di assegnare alla progressività un significato esteso, che si colleghi al coinvolgimento di tutte le fonti di reddito nel finanziamento della spesa pubblica. L'onnicomprensività non equivale alla pretesa di includere senza mediazioni ogni specifica manifestazione di vantaggio economico; offre, piuttosto, un criterio per distinguere le differenziazioni necessarie a misurare correttamente il reddito dalle esclusioni "politicamente selezionabili" che sottraggono specifiche fonti reddituali alla valutazione complessiva.

Al riguardo, la vicenda dell'imposta personale italiana consente di osservare alcune conseguenze indesiderabili che derivano dall'allontanamento dall'onnicomprensività. La progressiva moltiplicazione dei regimi sostitutivi, la disomogeneità nella determinazione degli imponibili, la presenza di molteplici aliquote risultanti da schemi progressivi e proporzionali, nonché lo storico problema dell'evasione hanno indebolito il carattere generale dell'Irpef, senza determinare un corrispondente ridimensionamento del suo contributo al finanziamento della spesa pubblica. Il

tributo continua pertanto a sopportare elevate attese di equità e di gettito mentre si riducono le tipologie di reddito con le quali realizzarle. Il problema non è dunque risolvibile soltanto attraverso una diversa modulazione delle aliquote dell'imposta personale; né è auspicabile – per contrastare i difetti della tassazione dei redditi personali – che si ricorra a forme categoriali di intervento, come le imposte commisurate ai *grandi* patrimoni non coordinate con il prelievo ordinario sui redditi, o a vari contributi di solidarietà che ricadono a turno su extra-profitti o su pensioni elevate, o al ripristino di imposte di successione, con formulazioni che, talvolta, sembrano rispondere più a una logica di penalizzazione che a un disegno organico di prelievo. Tantomeno appare adeguato affidare all'imposta personale, attraverso interventi non coordinati con il disegno complessivo di prelievo e spesa, il compito di risolvere problemi macroeconomici, come nel caso delle riduzioni di imposta dirette a compensare l'insufficienza dei salari determinati dal funzionamento del mercato del lavoro. L'eventuale opportunità di questi interventi, infatti, dovrebbe coinvolgere una revisione dell'intera struttura del sistema tributario e del *contratto fiscale* tra cittadini, attraverso il quale realizzare una condivisa ripartizione degli oneri necessari al finanziamento della spesa pubblica.

2. Onnicomprensività e coerenza del prelievo personale sui redditi

Sotto il profilo teorico**[4]**, la nozione di reddito onnicomprensivo trova tradizionale riferimento nel concetto di *reddito entrata* di Schanz, Haig e Simons (nozione di reddito SHS), riscontrabile – seppure in forme parziali – già in alcune esperienze ottocentesche di imposizione personale e progressiva.**[5]** Il significato essenziale di tale impostazione consiste nel ricostruire in capo agli individui l'insieme delle risorse economiche, senza distinzione per fonte di entrata, con l'inclusione – in linea di principio – anche delle donazioni, delle eredità e dei guadagni occasionali. A tali elementi, poi, si aggiunge – in una prospettiva temporale – la necessità di trattare gli incrementi di valore patrimoniale. Si tratta di scelte applicative che si sono manifestate assiduamente nel tempo, in molti tentativi di riforma dell'imposta personale, motivate dall'esigenza di transitare da un modello teorico a un sistema amministrativamente realizzabile.**[6]**

La definizione del reddito diviene così una scelta sostanziale di politica tributaria, che si pone come elemento propedeutico alla determinazione delle aliquote. Ciò non esclude che le diverse categorie reddituali possano assumere una loro valenza in relazione alle necessità di

individuarne caratteristiche specifiche, ad esempio in materia di costi, rilevanza delle perdite e modalità di accertamento. La distinzione, tuttavia, dovrebbe contribuire alla corretta misurazione della posizione personale complessiva dell'individuo, piuttosto che fondare circuiti autonomi di imposizione insensibili agli altri redditi del percettore. Nel primo caso, la differenza si inserisce opportunamente in uno schema generale; nel secondo, può comprometterne il fondamento. In questo senso, l'onnicomprensività opera come criterio di coordinamento delle differenze, oltre a porre il limite alla loro proliferazione.

In Italia, l'idea dell'onnicomprensività – che costituirà per certi versi l'elemento 'rivoluzionario' della riforma tributaria degli anni Settanta – era stata comunque anticipata con l'applicazione dell'imposta complementare sul reddito negli anni Venti dello scorso secolo. Con tale imposta si intendeva sovrapporre un tributo personale e progressivo alle preesistenti imposte reali che – al tempo – erano considerate disordinate, complicate e sperequate; tanto da far pensare che quell'imposta potesse costituire da un lato un primo passo verso la graduale eliminazione di palesi ingiustizie nella distribuzione del carico tributario e dall'altro il mezzo per rendere generale il dovere di contribuire a beneficio della collettività.**[7]**

Più tardi, il progetto di riforma tributaria degli anni Settanta avrebbe attribuito all'imposta personale proprio il compito di ricomporre il prelievo sui redditi. La sostituzione delle imposte reali fino ad allora vigenti con un tributo generale avrebbe infatti dovuto permettere da un lato di considerare la posizione complessiva del contribuente e dall'altro di applicare coerentemente la progressività. Tuttavia, l'attuazione della riforma si discostò dall'impostazione originaria. L'esclusione di molti redditi di natura finanziaria, il mancato aggiornamento dei criteri catastali e le difficoltà di accertamento limitarono fin dall'inizio la portata della base imponibile comune e costituirono il grimaldello che avrebbe da allora in poi contribuito a scardinare il criterio di onnicomprensività.**[8]** La mancata realizzazione di questo principio appartiene quindi alla storia costitutiva dell'Irpef, oltre che alla sua evoluzione successiva.**[9]**

Le conseguenze di quelle scelte non si esauriscono infatti nella perdita iniziale di imponibile; al contrario, forniscono indicazioni per esaminare le conseguenze successivamente prodotte sull'assetto dell'imposta personale. L'aver previsto regimi distinti dall'Irpef – primo tra tutti l'esclusione dei redditi da capitale – ha infatti modificato il terreno sul quale si è svolto negli anni il confronto distributivo tra categorie di contribuenti, alimentando la richiesta di ulteriori eccezioni. L'imposta si è così evoluta attraverso correzioni parziali, spesso giustificate dalle disparità che precedenti interventi contribuivano a produrre, influenzando le aspettative di detassazione e fornendo crescenti incentivi alla negoziazione di trattamenti di favore. Ne è

derivato un significativo indebolimento della generalità del prelievo, e allo stesso tempo è cresciuto il costo politico di una sua eventuale ricostruzione.

Il risultato più visibile di questo processo è l'eccessiva concentrazione dell'Irpef sui redditi da lavoro dipendente e da pensione, a coprire ormai più dell'80 per cento del reddito complessivo dichiarato.**[10]** La base assoggettata alla progressività ordinaria dell'Irpef non ricomprende, tuttavia, gran parte dei redditi da capitale finanziario (come interessi e dividendi azionari), i redditi diversi nella forma di plusvalenze, i redditi figurativi derivanti dall'abitazione principale, i fitti di immobili soggetti a imposte cedolari, i redditi da lavoro autonomo e impresa individuale soggetti al regime forfettario; senza considerare poi le forme di detassazione implicite nel concordato preventivo biennale e in altre simili forme di "collaborazione" tra fisco e contribuenti che si sono succedute nel tempo.**[11]** Si tratta, peraltro, di forme di tassazione reale e cedolare – spesso anche in violazione del principio di tassazione del reddito effettivo – che indeboliscono la coerenza del principio di equità e rendono meno difendibili le ragioni della progressività su altre categorie di reddito. Al riguardo, uno dei casi più significativi di differenziazione appare il doppio binario di trattamento tributario che corre all'interno della categoria dei redditi da lavoro. Da un lato, si prevede per i redditi professionali l'applicazione di un regime forfettario di tassazione al 15 per cento su una frazione dei ricavi che non eccedano una soglia stabilita; dall'altro, per i redditi da lavoro dipendente e per quelli da lavoro autonomo con ricavi sopra la soglia, la piena applicazione del regime progressivo.**[12]**

Si è così di fronte, nei fatti, non a un dato occasionale e recente ma a un elemento sistemico e risalente nel tempo, che si deve alle maggiori opportunità di evasione ed erosione del tributo per le categorie di reddito diverse dal lavoro dipendente. Va infatti osservato che il problema dell'evasione non costituisce novità nel panorama italiano, né è conseguente alla riforma tributaria degli anni Settanta, ma ha origini storiche profonde. Benché la necessità di contrastare i fenomeni evasivi sia sempre stata manifestata, non solo per motivi di mancato gettito, ma soprattutto per gli effetti che essa avrebbe potuto esercitare sulla percezione collettiva dell'equità del sistema tributario e sugli incentivi individuali ad adempiere fedelmente ai propri obblighi fiscali, il livello di evasione in Italia, rispetto ad altri Paesi, non si è mai assestato su livelli fisiologici.

In questa prospettiva, appare ancora valida una delle preoccupazioni che fu propria del progetto di riforma degli anni Settanta, cioè che qualsiasi tentativo di revisione dell'imposta personale dovesse intendersi compromesso in partenza, se non si fosse posto un freno al comportamento evasivo. In presenza di evasione, infatti, un sistema tributario si rivelerebbe difettoso se non

altro in ragione del fatto che la diffusa evasione dell'imposta stimola effetti di emulazione e di rincorsa che si traducono o in ulteriore sottrazione dei redditi all'imposta o – nella forma più morbida – in fughe dalla progressività verso regimi agevolati. A quest'ultimo riguardo, appare utile osservare come la riforma degli anni Settanta trovasse motivazione, tra le altre, proprio nel tentativo di porre rimedio alla disorganica molteplicità delle esenzioni e riduzioni di imposta, **[13]** anche per evitare che si potessero incentivare quei "particolarismi che frantumano le grandi conquiste dell'oggettività della legge e dell'amministrazione".**[14]** Ma nei fatti, ciò accadde in forma di «scelte opache sotto la pressione di diversissimi gruppi di interesse e, talvolta, di singoli grossi operatori (una forma di *tax ruling*individuale riservato e implicito)».**[15]** Non era senza fondamento, dunque, l'osservazione di chi affermava che «chi vede altri andare immuni da oneri fiscali senza un giustificato motivo di capacità contributiva o d'altra ragione di importanza fondamentale, e vede leso in tal modo il principio di universalità dell'imposta, trova una giustificazione per creare per sé, illegalmente, quel privilegio che la legge concede ad altri lecitamente».**[16]** Un errore, quello delle eccezioni alla progressività, dal quale l'Irpef non si è mai emancipata**[17]**; da tali eccezioni derivava una coesistenza tecnicamente inconciliabile di aliquote, associate poi a una assenza di uniformità delle franchigie, dei minimi imponibili, delle quote esenti, a formare un quadro tendenzialmente disarmonico**[18]**, anche «per difetto di ingegneria sociale e a causa delle spinte degli interessi corporativi».**[19]**

Pur se storicamente collocate, si tratta di preoccupazioni che conservano numerosi tratti di attualità, ma alle quali, negli anni, è stata riservata scarsa attenzione. Piuttosto che porre rimedio alle debolezze dell'Irpef, il tempo ne ha infatti accentuato la frammentazione, tanto che non appare oggi eccessiva forzatura interpretare il sistema di tassazione dei redditi come un modello quasi-cedolare, negli aspetti applicativi molto più simile a quello previgente la riforma degli anni Settanta.**[20]** Un esito che segnala la presenza di una significativa interrelazione tra meccanismi evasivi ed erosivi determinata da una certa abitudine sociale ad evitare il pagamento dell'imposta, senza che ciò comprometta la fruizione di beni e servizi pubblici. L'evasione e l'erosione del tributo costituiscono tuttora opportunità di aggiustamento individuale a scapito della collettività, attraverso le quali si rendono possibili, per alcuni, recuperi di competitività e accumulazione di risorse che non potrebbero essere realizzate in altre forme.

Cosicché, se da un lato la maggiore possibilità di accertamento e riscossione dell'imposta sul lavoro dipendente e sulle pensioni rende più stabile il loro contributo al gettito, dall'altro la progressività grava su quelle categorie di reddito che presentano minori possibilità di evitare il prelievo, anziché seguire con criterio generale la capacità economica. L'imposta assume allora un carattere speciale pur conservando il linguaggio e le responsabilità di un tributo personale,

trasformando in una fonte permanente di instabilità la tensione tra una base ristretta e le aspettative di giustizia distributiva. In questa prospettiva, la critica rivolta alla frammentazione del prelievo riguarda proprio la capacità del sistema di giustificare e coordinare le proprie differenze. Una disciplina che appare accettabile se osservata isolatamente può contribuire, insieme ad altre, alla dissoluzione della base comune e condurre – come si sosteneva già ai tempi della riforma – a una struttura di prelievo che assomiglia più che mai a "un vecchio mosaico in cui taluni dei tasselli più importanti sono caduti, altri sono rovinati, così che il disegno originario ne riesce deformato e imbruttito".**[21]**

Da un lato, infatti, la frammentazione del prelievo sui redditi compromette la stabilità del criterio di equità orizzontale, che richiederebbe un trattamento analogo di situazioni economicamente equivalenti; dall'altro, essa inibisce il perseguimento dell'equità verticale da realizzarsi attraverso una differenziazione del prelievo in situazioni economiche diverse. Le due dimensioni non sono indipendenti. Per stabilire in quale misura una maggiore capacità debba sostenere un maggiore onere occorre preliminarmente definire come le capacità siano confrontate, cioè quando esse siano equivalenti.**[22]** Ne deriva che l'equivalenza delle posizioni non possa essere circoscritta a singole fonti di reddito senza che ciò procuri conseguenze sui criteri di equità. Se così fosse, la graduazione delle aliquote realizzerebbe sistemi di progressività selettiva difficilmente riconducibili alla necessità di differenziare il carico tributario in ragione della capacità contributiva, soprattutto nei casi in cui i regimi alternativi di tassazione siano più favorevoli.

Infatti, mentre la tendenza alla differenziazione di trattamento tributario tra diverse categorie di reddito appare accettabile in sistemi di imposizione reale – o quantomeno una naturale conseguenza di tale assetto – in un prelievo di natura personale quella stessa differenziazione appare giustificabile solo nella misura in cui si debbano realizzare obiettivi di discriminazione qualitativa dei redditi (generalmente in favore dei redditi da lavoro) o definire correttamente la capacità contributiva. Oltre un certo limite, come si ritiene stia ormai accadendo in Irpef, la differenziazione indebolisce il carattere personale del tributo.**[23]**

In anni recenti, poi, la frammentazione del sistema tributario ha assunto rilievo anche oltre i profili tecnici del prelievo, rivelandosi funzionale al contenimento della spesa pubblica. Quest'ultimo trova giustificazione in una diffusa narrativa di scarsità delle risorse tributarie disponibili; una scarsità che, tuttavia, è spesso alimentata dalla stessa proliferazione dei regimi fiscali di favore. La riduzione delle entrate contribuisce così a giustificare restrizioni nel

finanziamento dei servizi pubblici. Ciò che nell'immediato appare come un beneficio – la detassazione – rischia pertanto di tradursi, per alcuni degli stessi beneficiari, in una trappola, qualora il vantaggio fiscale ottenuto si accompagni al ridimensionamento delle prestazioni sociali dalle quali essi dipendono.

3. Contratto fiscale e legittimazione democratica del prelievo

Dalle precedenti considerazioni**[24]** emerge la rilevanza del sistema tributario come elemento regolatore del rapporto tra Stato, mercato e collettività. La sua configurazione non si compone soltanto di scelte tecniche relative alla determinazione delle basi imponibili o delle aliquote, ma riflette una più ampia visione della finanza pubblica, del ruolo dell'intervento pubblico e delle modalità di riparto degli oneri collettivi che si può ricondurre a una logica "contrattualistica". In questo senso, il rapporto tra onnicomprensività, capacità contributiva e progressività acquista ulteriore rilievo, in linea con il tradizionale fine fiscale del tributo, che vuole il prelievo ricondotto alle esigenze di finanziamento e alle finalità della spesa pubblica.**[25]** Ciò anche in ragione di una stretta e riconosciuta relazione tra l'*utilità indifferenziata* generata da beni e servizi pubblici e la produzione e la conservazione dei redditi e delle ricchezze individuali, funzione che da sé giustificherebbe l'applicazione di un'imposta.**[26]** Nella tradizione italiana di scienza delle finanze, tale nesso è anche evidente nei lavori che considerano il tributo proprio in relazione ai vantaggi dell'appartenenza alla collettività e alla produzione dei servizi pubblici.**[27]** In questo modo, la capacità contributiva diviene fondamento del riparto degli oneri collettivi, con l'imposta collocata entro il processo unitario di bilancio.

Nell'ordinamento italiano, l'articolo 53 della Costituzione accoglie questa impostazione economica, collegando il dovere di concorrere alle spese pubbliche alla capacità contributiva e indicando la progressività come criterio informatore del sistema tributario. Si individuano così due dimensioni complementari: il fondamento economico del concorso e la modalità di distribuzione del carico tributario. Pur non potendo riferirsi a un unico modello di imposta personale, questa formulazione consente di collocare il prelievo entro un rapporto riconoscibile tra condizioni economiche dei soggetti e finanziamento dei bisogni collettivi. L'analisi dell'imposizione investe dunque tanto la misura e la distribuzione delle risorse richieste quanto la funzione del loro impiego.

Su queste premesse si fonda la prospettiva contrattualistica qui adottata, che attraverso il *contratto fiscale* identifica un sistema di obblighi e diritti in cui il dovere di contribuire è legato alla produzione di beni e servizi comuni e alla reciprocità della partecipazione. Tale reciprocità, tuttavia, riguarda il rapporto complessivo tra prelievo e spesa e non richiede che ciascun contribuente riceva un beneficio equivalente al contributo versato. Essa presuppone, piuttosto, la possibilità di riconoscere regole generali di finanziamento e finalità pubbliche condivise nell'impiego del gettito. Il giudizio deve quindi investire congiuntamente l'ammontare delle risorse richieste, le modalità della loro acquisizione e il valore, quantitativo e qualitativo, della spesa erogata. La coazione, elemento ineliminabile del prelievo tributario in ragione dell'impossibilità di una soluzione volontaria ai problemi di finanza pubblica, trova in tale rapporto di fini e mezzi il fondamento della sua giustificazione: assicura il concorso al finanziamento collettivo secondo capacità contributiva e rende possibile la produzione dei beni e servizi comuni. La legittimazione democratica della coazione, dunque, si fonda sulla riconoscibilità delle regole del concorso e delle finalità della spesa.

Entro tale impianto, dunque, la capacità contributiva individua il fondamento economico del concorso individuale, mentre la progressività ne gradua l'entità. L'onnicomprensività consente di riferire questa graduazione a una rappresentazione unitaria delle risorse della persona, evitando che la composizione del reddito determini, senza adeguata giustificazione, differenze nel trattamento di posizioni economiche equivalenti. La coerenza del riparto dipende, pertanto, sia dall'ampiezza della base sia dall'effettività della partecipazione al finanziamento collettivo.

Nell'ambito del contratto fiscale, dunque, la progressività può essere interpretata come *prezzo differenziale* richiesto per garantire l'accesso generalizzato ai beni e servizi pubblici. In questo modo, la giustificazione della progressività non si rintraccia primariamente negli obiettivi redistributivi interni all'imposta o nella correzione degli squilibri prodotti dai processi di accumulazione del reddito e della ricchezza (i fini extra-fiscali dell'imposta), ma si sostanzia nelle modalità di partecipazione al finanziamento della spesa pubblica. Concentrare la discussione sul numero e sul livello delle aliquote, lasciando frammentata la base imponibile, significa affrontare soltanto parzialmente il problema dell'equità verticale. In Italia, come affermato in precedenza, tale frammentazione ha progressivamente accentuato il carattere dell'Irpef come tributo speciale su alcune categorie di reddito. La distribuzione del carico fiscale finisce così per riflettere soprattutto la facilità di accertamento e di prelievo, la minore mobilità delle basi imponibili o la minore capacità dei percettori di ottenere trattamenti fiscali di favore, anziché fondarsi su una valutazione comparabile delle rispettive condizioni economiche.**[28]**

Una progressività circoscritta a una parte dei redditi conduce inoltre a un indebolimento della legittimazione del prelievo e alimenta giustificazioni opportunistiche dell'evasione. Al tempo stesso, il costante richiamo alla sola struttura delle aliquote può offrire una comoda rappresentazione dell'attuazione del principio costituzionale, lasciando in secondo piano le condizioni che ne determinano l'effettiva incidenza. Già nel dibattito sulla riforma tributaria si avvertiva, del resto, l'esigenza di impedire che la progressività fosse compromessa da esenzioni dirette o da riduzioni degli imponibili e la necessità di porre rimedio alle deroghe alla generalità dell'imposizione e alla progressività.**[29]** Una necessità che aveva lo scopo di contrastare il rifiuto, da parte dei vari gruppi di pressione, di «accettare che lo Stato eserciti, nei loro confronti, liberamente, il potere fiscale. Essi non accettano questa manifestazione di sovranità dello Stato: la democrazia, per essi, non può arrivare al punto di disporre [...] degli averi dei cittadini, in materia fiscale, salvo quando si tratti di colpire i consumi delle masse o i redditi fissi di lavoro». Pur ammettendo che possano esistere ragioni per tale riluttanza in casi particolari, veniva sottolineato che, quando essa "è eretta a sistema, è eversiva".**[30]** La selettività dell'imposta personale pone dunque un problema che coinvolge la legittimazione democratica delle scelte distributive.

Un assetto tributario coerente con la visione contrattualistica qui proposta dovrebbe eliminare le forme di detassazione non giustificate da esigenze funzionali alla determinazione e al riparto del prelievo. Nella stessa prospettiva, all'onnicomprensività dovrebbe inoltre associarsi l'accesso universale ai servizi pubblici essenziali, gratuito al momento della fruizione.**[31]** Si tratta di una scelta sulle finalità della spesa, attraverso la quale al dovere di concorrere al finanziamento collettivo si accompagna la garanzia effettiva dei diritti, indipendentemente dalla capacità individuale di pagamento. Senza onnicomprensività, la progressività avrebbe il limitato compito di graduare il prelievo soltanto su chi resta, o è costretto a restare, nella base ordinaria; senza un rapporto riconoscibile con la spesa pubblica, essa perde, invece, la propria giustificazione collettiva. Ricomporre questi legami significa restituire all'imposta personale un ruolo nel finanziamento della spesa destinata alla garanzia dei diritti, fondato sulla comparabilità delle capacità economiche, sull'effettività del concorso e sulla trasparenza delle scelte distributive.

4. Conclusioni

L'evoluzione dell'Irpef mostra come la tenuta di un'imposta personale e progressiva dipenda anzitutto dalla possibilità di valutare unitariamente la condizione economica del contribuente.

Quando le diverse fonti reddituali seguono circuiti autonomi di imposizione, il carico tributario tende a riflettere la composizione del reddito e le opportunità di sottrazione alla base ordinaria, indebolendo il rapporto con la capacità contributiva complessiva. In queste condizioni, la revisione delle aliquote può modificare la distribuzione degli oneri tra i redditi rimasti nell'imposta, ma lascia irrisolte le disparità prodotte dalla frammentazione. L'onnicomprensività assume dunque un ruolo centrale nel raccordo tra capacità contributiva e progressività, poiché consente di riferire la graduazione del prelievo a posizioni individuali confrontabili.

Recuperare questo criterio richiede di ricondurre le differenze di trattamento solo alle esigenze di corretta misurazione del reddito e a giustificazioni coerenti con il carattere personale del tributo. Le eventuali specificità delle singole fonti devono dunque trovare posto entro un disegno comune, nel quale esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi siano valutati anche per gli effetti che producono sull'equilibrio complessivo del prelievo. La ricomposizione della base imponibile deve inoltre accompagnarsi a un'effettiva capacità di accertamento e di contrasto all'evasione: la generalità dell'imposta acquista infatti significato soltanto se trova riscontro nella partecipazione effettiva al finanziamento della spesa pubblica.

Nella prospettiva contrattualistica qui sostenuta, a questo disegno del prelievo si accompagna una scelta relativa alla destinazione delle risorse raccolte: garantire l'accesso universale ai servizi essenziali, gratuito al momento della fruizione. Si definisce così un assetto nel quale il contributo individuale è commisurato alle condizioni economiche, mentre l'esercizio dei diritti è assicurato indipendentemente dalla capacità di pagamento. La reciprocità del contratto fiscale si fonda sulla riconoscibilità di questo rapporto tra doveri e diritti e sulla possibilità di giustificare congiuntamente la distribuzione degli oneri e le finalità del loro impiego.

L'attualità dell'onnicomprensività risiede, pertanto, nella funzione che ne ha segnato l'affermazione storica: rendere possibile un giudizio unitario sulle condizioni economiche degli individui. Restituirle centralità significa ricostruire il fondamento comune sul quale giustificare le differenze nel concorso alla spesa pubblica. È su questo terreno che capacità contributiva e progressività possono tornare a operare come criteri coerenti di riparto, entro un modello di finanza pubblica la cui legittimazione dipende tanto dall'equità del prelievo quanto dalla capacità di tradurre le risorse collettive in una garanzia effettiva dei diritti.

[1] Si veda A. Pedone, *Evasori e Tartassati*, Bologna, il Mulino, 1979.

[2] Per il percorso argomentativo che segue si veda P. Liberati, *Evasori, detassati e tartassati. Il destino dell'imposta personale e progressiva*, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2026.

[3] Sul limitato campo di applicazione della progressività si rinvia a P. Liberati, *Sulla progressività limitata della tassazione dei redditi in Italia*, in «Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze», LXXVII, 1.

[4] Gli argomenti trattati in questo paragrafo sono sviluppati in P. Liberati, *Evasori, Detassati e Tartassati*, cit.

[5] G. Schanz, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in «Finanz-Archiv», 1896, vol. 13, pp. 1–87; R.M. Haig, *The Concept of Income: Economic and Legal Aspects*, in R.M. Haig (a cura di), *The Federal Income Tax*, New York, Columbia University Press, 1921;H.C. Simons, *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, University of Chicago Press, 1938.

[6] Per una trattazione estesa, si veda ad esempio Royal Commission on Taxation, *Report of the Royal Commission on Taxation*, vol. III,*Taxation of Income. Part A — Taxation of Individuals and Families*, Ottawa, Queen's Printer and Controller of Stationery, 1966, spec. pp. 5–25 e 39–58.

[7] V. Sampieri Mangano, *Sulla nuova imposta complementare*, Torino, Giappichelli, 1925, p. 8; E. D'Albergo, *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Padova, CEDAM, 1931, p. 3; A. Boidi, *Commento alla legge sulla imposta complementare progressiva sul reddito*, Torino, UTET, 1937.

[8] Si noti che gli interessi concorrevano a formare il reddito complessivo dell'imposta complementare eliminata dalla riforma.

[9] Commissione per lo studio della riforma tributaria, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964; C. Cosciani, *I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori: validità e limiti nella situazione attuale*, in E. Gerelli, R. Valiani (a cura di), *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, Milano, Franco Angeli, 1984,

pp. 21-51; G. Fuà, E. Rosini,*Troppe tasse sui redditi*, Roma-Bari, Laterza, 1985 (stampa 1984); A. Pedone, *La riforma tributaria italiana del 1973-74: un successo parziale con molti problemi*, in *Moneta e Credito*, 1984, vol. 37, n. 148, pp. 371-394. Per una sintetica ricostruzione, P. Liberati, *Evasori, detassati e tartassati*, cit.

[10] Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze, *Analisi dei dati IRPEF. Anno d'imposta 2024*.

[11] Per una discussione, P. Liberati, *Evasori, detassati e tartassati*, cit., pp. 36-55.

[12] Il regime forfettario, inizialmente, era rivolto a sostituire il precedente regime dei minimi; tuttavia, nel tempo, le soglie di applicazione sono state notevolmente innalzate tanto da trasformare un regime di eccezione in un regime ordinario di tassazione agevolata per i redditi professionali. Attualmente, si può accedere al regime forfettario se si conseguono ricavi inferiori a 85 mila euro; il disegno di legge di bilancio per il 2027 prevede un ampliamento della soglia a 100 mila euro. Secondo i dati del Ministero dell'Economia e Finanze per l'anno di imposta 2024, il 51,7 per cento delle partite Iva individuali (circa 2 milioni di contribuenti) aderisce al regime forfettario.

[13] A. Pedone, *Alcune considerazioni sul progetto di riforma tributaria*, in «Rassegna economica», 1967, vol. XXXI, n. 6, pp. 1331–1342.

[14] Il commento di S. Steve è citato in F. Reviglio, *Lezioni sulla riforma tributaria. Anno accademico 1975-76*, Torino, Giappichelli, 1976.

[15] A. Pedone, *Perché le riforme negli anni Sessanta hanno avuto scarso successo: il caso della riforma tributaria*, in «Moneta e Credito», 2016, vol. 69, n. 273, pp. 65–82, spec. p. 69.

[16] Commissione per lo studio della riforma tributaria, *Stato dei lavori*, cit., p. 60.

[17] Cfr. A. Pedone, *Perché le riforme negli anni Sessanta*, cit.; F. Gastaldi, P. Liberati, *Il destino della progressività dell'imposta personale sul reddito*, in F. Gastaldi, P. Liberati (a cura di), *I nodi della finanza pubblica. Teoria e politica. Atti del convegno in onore di Antonio Pedone*, Milano,

Franco Angeli, 2018, pp. 73–83.

[18] O. Castellino, *Note sulla progressività della imposta complementare*, in «Giornale degli economisti e annali di economia», 1963, pp. 168-185; G. Comandini, *L'incidenza delle aliquote nell'imposizione diretta*, in «Tributi», 1967, n. 24, pp. 39-70; A. Pedone, *Alcune considerazioni sul progetto di riforma tributaria*, cit.

[19] F. Reviglio, *Lezioni sulla riforma tributaria*, cit.

[20] Cfr. B. Brys, C. Heady, *Fundamental Reform of Personal Income Tax in OECD Countries: Trends and Recent Experiences*, Paris, 2006.

[21] C. Cosciani, *Su di alcune deformazioni della progressività dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Scritti scelti di finanza pubblica,* Padova, CEDAM, 1983, p. 967.

[22] Sul tema, R. Musgrave, *Progressive Taxation, Equity and Tax Design* in J. Slemrod *Tax Progressivity and Income Inequality*, Cambridge, Cambridge University Press,1996.

[23] D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, il Mulino, 2016.

[24] Lo sviluppo di queste argomentazioni è in P. Liberati, M. Paradiso, *Rebuilding Fiscal Democracy. How to Bring the Social Contract Back into Economics*, Switzerland, Palgrave Macmillan, 2025.

[25] Per la distinzione tra i fini fiscali e extra-fiscali del prelievo, si veda E. D'Albergo, *Economia della Finanza Pubblica*, Bologna, S.T.E.B., III edizione, vol. I, Introduzione, X, 1952.

[26] Il riferimento all'utilità indifferenziata dei servizi pubblici è in L.V. Berliri, *La giusta imposta* , ristampato da Giappichelli, seconda ristampa inalterata, 2026.

[27] Il rimando più diretto è alla teoria causale del tributo: B. Griziotti, *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, CEDAM, 1929. Si vedano inoltre F. Forte, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in «Rivista di diritto

finanziario e scienza delle finanze», 1952; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, parte I, 1932, ora in F. Forte, C. Longobardi (a cura di), *Ezio Vanoni. Opere giuridiche*, vol. I, Padova, CEDAM, 1961; A. De Viti de Marco, *Principii di economia finanziaria*, Torino, Einaudi, 1934; D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, il Mulino, 2014. Per una discussione, P. Liberati, *Evasori, detassati e tartassati*, cit.

[28] Per queste ragioni, ai tempi della riforma tributaria, costituiva già fattore di preoccupazione che la progressività non fosse viziata da esenzioni dirette o mascherate attraverso riduzioni degli imponibili. A. Pedone, *Alcune considerazioni sul progetto di riforma tributaria*, cit.

[29] C. Cosciani, *I principi informatori della riforma tributaria nei lavori preparatori*, cit., pp. 21–51.

[30] F. Forte, *La strategia delle riforme*, Milano, Etas Kompass, 1968, p. 181.

[31] Con riferimento a una prospettiva di garanzia dei diritti sociali, si rinvia a A. Cauduro, P. Liberati, *Brevi note sul servizio universale*, in «Costituzionalismo.it», 1, 2019.