

INTRODUZIONE METODOLOGICA

Il sistema tributario non corrisponde alle esigenze di sviluppo economico (e sociale) del Paese. La pressione fiscale, uno dei maggiori indicatori di politica economica che misura il sacrificio imposto dallo Stato alla collettività, risulta tra le più elevate al mondo. Il *total tax rate* sfiora il sessanta per cento, la burocrazia aumenta a dismisura gli obblighi gravanti sulle imprese che, ormai, operano in un ginepraio legislativo che ha assunto le dimensioni di una vera e propria babele normativa.

Le leggi tributarie, spesso, risultano incomprensibili, modificate un'infinità di volte con inevitabili incertezze applicative. Non a caso organismi internazionali di consulenza hanno collocato il nostro Paese al terzo posto per complessità fiscale, preceduto solo da Turchia e Brasile. A completare il quadro, il peso fiscale sul lavoro che rimane tra i più alti dell'UE. Per tutti questi motivi l'Italia, secondo recenti stime OCSE, risulta stabilmente agli ultimi posti per attrattività fiscale.

Non c'è altro da aggiungere, i dati indicano la strada che si dovrebbe intraprendere al più presto: *semplificare e abbassare le tasse*. Lo ricordava già Luigi Einaudi quando affermava che l'imposta non deve scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare essa stessa causa di evasione. Solo un'imposta ridotta nella sua aliquota può attenuare lo stimolo all'evasione che il singolo considera, per certi aspetti, una forma di legittima difesa. In proposito, aggiungeva Ezio Vanoni: «un peso imposto ai cittadini che non serva per fini di utilità collettiva sarà considerato “taglia”, “spoglio” ... mai tributo».

Le richiamate criticità rischiano di diventare, in questo tempo di crisi da Covid-19, un moltiplicatore esponenziale di instabilità per tutto il sistema. La pandemia colpisce, infatti, l'economia italiana più di altri Stati europei e si abbatte su un Paese già fragile che stenta a crescere, frenato da una finanza pubblica (troppo) indebitata.

Peraltro, l'impatto asimmetrico dell'attuale crisi rende prioritaria la realizzazione di una armonizzazione fiscale europea capace di scoraggiare attività, sempre più spregiudicate, di pianificazione aggressiva all'interno dell'Unione. Si tratta di pratiche di ingegneria tributaria che, frequentemente, dissimulano anche insidiose forme di riciclaggio. Di qui la necessità di introdurre, nel rispetto della libertà di stabilimento, misure mirate a ravvicinare le ventisette legislazioni nazionali in ambito tributario, senza ovviamente incidere sulla possibilità per gli Stati membri di adottare disposizioni fiscali efficienti e ragionevoli che potrebbero far crescere la loro economia a vantaggio di cittadini e imprese.

Tuttavia, le norme esistenti non sembrano in grado di tenere il passo con la crescente rapidità dell'economia. Molte delle attuali normative sono state concepite su una visione economica risalente al secolo scorso. Pertanto, emerge l'esigenza di una revisione complessiva dei regimi fiscali, affinché i sistemi siano capaci di sostenere le nuove sfide economiche, sociali e tecnologiche del XXI secolo.

PARTE PRIMA
FISCALITÀ & CONCORRENZA

CAPITOLO I

SISTEMA TRIBUTARIO – LABIRINTO FISCALE COMPLESSO E TORTUOSO

SOMMARIO: 1.1. I principali tributi dall'Unità d'Italia. Linee evolutive. – 1.2. La svolta di Ezio Vanoni e la sua visione (smarrita nel tempo) di un nuovo rapporto tributario. – 1.3. L'ordinamento tributario attuale: la fiera delle tasse. Un sistema non funzionale allo sviluppo economico del Paese. – 1.4. Le recenti (e troppe) leggi delega di riforma in materia tributaria tra tentativi falliti e occasioni sprecate. – 1.5. Ipotesi di anomalie nel sistema dei controlli: profili di estraneità strutturale. Limitazioni del diritto di difesa. – 1.6. Lo Statuto dei diritti del contribuente. Attualità di un ordine di garanzie (spesso) ignorate dal legislatore e dalle amministrazioni. – 1.7. Nuove (e vecchie) ipotesi di regolamentazione europea: Statuto UE dei diritti del contribuente. Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente e Carta europea del contribuente. – 1.8. L'importanza strategica di recenti interventi tributari nell'economia.

1.1. *I principali tributi dall'Unità d'Italia. Linee evolutive*

Conoscere l'evoluzione storica dei principali tributi italiani e delle corrispondenti forme di imposizione, in ragione della loro importanza politico-economica sulla finanza pubblica, può aiutare a comprendere le complesse dinamiche attraverso le quali i tributi si manifestano all'improvviso (e inattesi) nel nostro ordinamento giuridico.

In questa prospettiva, l'originario assetto statale ha probabilmente influenzato (e per certi aspetti ancora influenza) il disordine dell'attuale sistema fiscale, che affonda le sue radici proprio nell'unificazione dell'Italia¹ realizzata nell'ambito di

¹ Sui profili storici legati alla trattazione in esame, v. R. Martucci, *L'invenzione dell'Italia unita*, 1855-1864, Sansoni, Firenze, 1999, *passim*; F. Lampertico, *Lo Statuto e il Senato*, Forzani e C. tip. del Senato, Roma, 1886; V.E. Orlando, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, in *Archivio giuridico*, 36, 1886, 743, 1-58; F. Racioppi, I. Brunelli, *Commento allo Statuto del Regno*, Unione tipografico-editrice torinese, Torino, 135, XII, 21, 1909, 1-3; R. Astraldi, F. Cosentino, *Storia dei regolamenti dal 1848 ad oggi*, in *I nuovi regolamenti del Parlamento italiano*, Colombo, Roma, 1950; V. Longi, M. Stramacci, *Il regolamento della Camera dei deputati illustrato con i lavori preparatori, 1848-1968*, Giuffrè, Milano, 1968 (1^a ed. 1958); G. Marongiu, *La fiscalità "siciliana" nel restaurato regno borbonico (1816-1861)*, in *Regionalismo fiscale tra autonomie locali e diritto dell'Unione Europea*, Atti del convegno, *Diritto e pratica tributaria*, Fondazione Uckmar, 2012, 221-248.

un complesso contesto politico, sociale ed economico². Per molti aspetti, le sottese dinamiche evolutive gravano sulla situazione odierna più di quello che si possa immaginare, soprattutto in materia tributaria. Il 17 marzo 1861 la Camera dei deputati approva all'unanimità il disegno di legge governativo che segna la nascita del Regno d'Italia (il Senato approva, invece, con due voti contrari)³. Sul piano

²L'evoluzione storica si basa, prevalentemente, sullo studio del Ministero dell'Economia e delle finanze. Dipartimento delle finanze – Direttore generale Fabrizia Lapecorella – predisposto in occasione del 150° anniversario dell'Unità d'Italia (2011). Al riguardo, si richiamano S. Galiano, *Cenni storici sulla legislazione tributaria italiana* (volume I), De Alberti, Roma, 1925; Id., *Cenni storici sulla legislazione tributaria italiana* (volume II), De Alberti, Roma, 1928; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1956; G.A. Micheli, *Lezioni di diritto tributario*, Utet, Torino, 1974; G. Marongiu, *Storia del fisco in Italia (1861-1876)*, Einaudi, Torino, 1995; Id., *La politica fiscale nella crisi di fine secolo (1896-1901)*, Archivio Guido Izzi, Roma, 2002; Id., *La politica fiscale del fascismo*, Marco editore, Lungro di Cosenza, 2005; Id., *La politica fiscale dell'Italia liberale dall'unità alla crisi di fine secolo*, Leo S. Olshki, Firenze, 2010. Sul tema, v., inoltre, N. Bellanca, *La teoria della finanza pubblica in Italia, 1883-1946*, Accademia toscana di scienze e lettere «La Colombaria», Serie Studi, vol. 128, 1993; R. Faucci, *Finanza, Amministrazione e pensiero economico. Il caso della contabilità di Stato da Cavour al Fascismo*, Fondazione Luigi Einaudi, Torino, 1975, vol. 20; L. Einaudi, *La terra e l'imposta*, in *Annali di economia*, I, 1924, 13-173.

³Nella seduta del 21 febbraio 1861 viene annunciato il «Progetto di legge per cui S.M. il re Vittorio Emanuele II assume per sé e i suoi successori il titolo di Re d'Italia», presentato dal Presidente del Consiglio dei Ministri Cavour. Il 26 febbraio 1861 inizia la discussione in Aula. L'ordine del giorno porta la discussione del progetto di legge per cui S.M. il Re Vittorio Emanuele II assume il titolo di Re d'Italia. Il progetto di legge viene presentato dal Governo con in discussione un solo articolo, presentato in questi termini: «*Il Re Vittorio Emanuele II assume per sé i suoi successori il titolo di Re d'Italia*». L'ufficio centrale, adottando in termini identici il primo articolo, propone l'aggiunta di un secondo articolo in questi termini: «Gli atti del Governo, ed ogni altro atto che debba essere intitolato in nome del Re, sarà intestato colla seguente formula: *Per Provvidenza divina, per voto della Nazione*». Nella discussione emerge l'auspicio di proclamare Vittorio Emanuele II «*Re degli italiani*» e non «*Re d'Italia*». In proposito le parole del senatore Pareto: «confesso avrei meglio desiderato che Re degli Italiani egli si nomasse, e non Re d'Italia... perché mi pare più consentano al diritto che va prevalendo adesso in Europa. Il titolo di Re d'Italia, parmi poi ancora sentire un poco di signoria e conquista della terra». Dopo ampia discussione, intervengono: il Ministro di Grazia e Giustizia Cassinis, il Presidente del Consiglio dei ministri Cavour, i senatori Matteucci, Pareto, Vacca, Di Pollone e Gallina. Il presidente mette ai voti (scrutinio segreto) l'articolo unico della legge in discussione: Il Re Vittorio Emanuele II assume per sé i suoi successori il titolo di Re d'Italia. Il Senato (131 votanti) approva con 129 voti favorevoli e due contrari, dopo che lo stesso presidente era stato costretto a rinnovare la chiamata: «Mi duole che bisogna rifare lo squittinio (scrutinio); i signori senatori non hanno badato a porre la palla nera nell'urna di riscontro, ond'è risultato un numero di palle bianche maggiore di quelle nere. Si rinnova ora la chiamata; prego ogni senatore di venire individualmente a deporre il suo voto e riprendere quindi il suo posto poiché si vede essere avvenuto che molti

normativo, vengono rapidamente estese le leggi del Regno sardo a tutto il territorio progressivamente acquisito e lo Statuto Albertino (1848) diviene la prima Costituzione nazionale⁴.

All'indomani dell'unificazione politica, la prima esigenza è quella di uniformare i sistemi monetari. In particolare, viene stabilita la nuova impronta delle monete: l'effigie di Vittorio Emanuele II e la scritta "Regno d'Italia" (Decreti 2 maggio 1861, n. 16 e n. 17). A seguire, viene dato corso legale in tutte le Province italiane alla Lira piemontese, ribattezzata *Lira italiana* (Decreto 17 luglio 1861, n. 123). Le valute degli Stati preesistenti sono lasciate temporaneamente in corso, in base ai nuovi tassi di cambio. L'Italia unita definisce la *Lira italiana* come moneta unica, per effetto della Legge Pepoli del 24 agosto 1862, *Sull'unificazione del sistema monetario*. Scelta opportuna e necessaria in quanto, a seguito dell'unione di un coacervo di Stati – ognuno con un proprio sistema monetario e dotato di differenti monete (baiocco, fiorino, marengo, zecchino, etc.) – la prima esigenza è appunto quella di porre fine a una vera e propria babele monetaria.

Con riferimento ai rapporti tributari, dal principio sancito nella prima parte dell'art. 24 dello Statuto (uguaglianza davanti alla legge)⁵ deriva una inevitabile conseguenza giuridica ovvero l'uguaglianza di tutti i cittadini nelle prestazioni tributarie, in proporzione dei loro averi⁶ (ai sensi del successivo art. 25, norma cit.)⁷. In realtà una dichiarazione così esplicita, secondo i giuristi Racioppi e Brunelli «non era indispensabile, bastando l'affermazione ampia e comprensiva dell'uguaglianza di tutti davanti alla legge. Ma l'iniquo assetto delle imposte che aveva formato per sì lungo tempo il diritto comune dei popoli europei aveva accumulato un tale stra-

senatori non hanno preso la palla nera e messa nell'urna di riscontro», Seduta del Senato, 26 febbraio 1861.

⁴ A. Barbera, *Fra governo parlamentare e governo assembleare: dallo Statuto albertino alla Costituzione repubblicana*, in *Quaderni costituzionali*, XXXI, 1, marzo 2011, 9 ss. A modello del futuro Statuto fu presa proprio la *Charte* del 1814, come modificata nel 1830 da Luigi Filippo d'Orléans e come recepita dalla Costituzione belga del 1831. La prima legge elettorale fu elaborata sull'esempio del sistema uninominale francese a doppio turno. Lo stesso regolamento della Camera dei deputati finì per ricalcare da vicino quello dell'assemblea nazionale del 1839. Allo stesso modo ispirata alle istituzioni francesi era stata l'organizzazione dei ministeri, l'istituzione delle Prefetture (con la legge Rattazzi dell'ottobre 1859 poi estesa all'Italia unificata) e negli anni successivi le linee di fondo del sistema della giustizia amministrativa. Anche i diritti dei cittadini ricalcavano – sia pure con minore enfasi – quelli della *Declaration* del 1789 ed erano comunque ispirati ai principi liberali [...].

⁵ Cfr. Statuto Albertino, cit., art. 24: «Tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici, e sono ammissibili alle cariche civili, e militari, salve le eccezioni determinate dalle Leggi».

⁶ F. Racioppi, I. Brunelli, *Commento allo Statuto del Regno*, vol. II, cit., 51.

⁷ Cfr. Statuto Albertino, cit., art. 25: «Essi contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato».

sico di rancori nel corso dei secoli, che i documenti costituzionali sentirono il bisogno di segnarne espressamente la fine»⁸.

Al riguardo, ricordano come gli Stati Generali di Francia, sin dal 1355 avessero proclamato: «l'imposta deve essere ugualmente ripartita sopra di tutti», senza però ottenere particolari risultati, in quanto «il debole grido si era perduto in un ambiente non ancora adatto a raccogliarlo». Difatti, ancora molto tempo dopo, agli inizi del Seicento, il governo francese provò a chiedere risorse economiche sotto forma di tassazione al ricco clero (come quota nei pubblici carichi), ma l'Arcivescovo di Sens gli oppose: «l'uso antico è che il popolo contribuisca con i beni, la Nobiltà col sangue e il Clero con le preghiere». A rincalzo, nel 1776 i giudici del Parlamento di Parigi poterono sentenziare: «solo il popolo comune è *tailleable et corvéable à volonté* ed è una parte della costituzione nazionale che il sovrano stesso non potrebbe disconoscere»⁹.

Pertanto, diventò inevitabile quando il “Terzo Stato” – per usare l'energica espressione di Sieyès – si trasformò “dall'essere nulla ad essere tutto”, proclamare alta ed esplicita anche la condanna dell'iniquo sistema tributario. La Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo del 26 agosto 1789 affermava all'art. 13: «Pel mantenimento della forza pubblica e le spese d'amministrazione è indispensabile una contribuzione comune; essa deve essere ripartita ugualmente fra tutti i cittadini, in ragione delle loro facoltà»¹⁰. Principio che, poi, passava trionfante nella Carta del 1814, nella Costituzione del 1830 e in tutti gli Statuti dei popoli europei¹¹. In Piemonte va ricordato che già il Codice civile del 1837 aveva stabilito all'art. 426: «I tributi ed altre pubbliche imposizioni saranno sempre regolati nella distribuzione in modo che porti ognuno il proprio peso e si mantenga perpetuamente l'universalità del concorso».

In tale contesto il richiamato art. 25 dello Statuto, collocato nella parte rubricata *Dei diritti e dei doveri dei cittadini* (artt. 24-32), si manifesta in modo assolutamente naturale. Sul piano strutturale, il pronome «Essi» con cui inizia l'articolo sembra restringere l'applicazione ai soli regnicoli menzionati nell'articolo precedente. Tuttavia, tale formulazione sarebbe in contrasto con la «tendenza moderna di ripudiare sempre più le discriminazioni a carico degli stranieri»¹².

Di conseguenza «anche il non regnicolo nel nostro Paese non può essere escluso del beneficio dell'obiettivo trattamento di fronte alle imposte, come alle leggi in genere. Invero il principio che lo Statuto proclama è di così elementare giustizia distributiva da estendersi per virtù propria e spontanea, oltre la ragione della nascita e dell'appartenenza statale»¹³. Alle necessità della cosa pubblica,

⁸ F. Racioppi, I. Brunelli, *Commento allo Statuto del Regno*, vol. II, cit., 51.

⁹ Ivi, 52.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*.

¹² F. Racioppi, I. Brunelli, *Commento allo Statuto del Regno*, vol. II, cit., 52.

¹³ *Ibidem*.

ribadiscono ancora Racioppi e Brunelli «contribuiscono tutti “indistintamente”, senza ingiuste esenzioni di classi, di professioni, di industria, di commerci e di fede religiosa, nella proporzione dei loro averi, intesi come beni economici in genere e non soltanto riferibili alle proprietà immobiliari»¹⁴. In tal modo si contribuisce in modo effettivo ai “carichi dello Stato” coincidenti con tutti i carichi pubblici, siano questi istituiti per l’Erario nazionale, per la finanza delle Province, dei Comuni, delle Camere di commercio o di qualsiasi altro ente che dallo Stato riceva la potestà di riscuotere contributi coattivi per la propria esistenza economica¹⁵.

La situazione del tempo rende urgente (allora come ora) sostenere le finanze pubbliche e occuparsi del preoccupante disavanzo in cui la differenza tra spese ed entrate ammonta a circa 500 milioni di vecchie Lire¹⁶. Si tratta, nella sostanza, di definire un assetto unitario che interessi inizialmente ventidue milioni di abitanti della nazione appena costituita, con condizioni di vita sociali ed economiche profondamente diverse. La nuova dimensione dello Stato moderno e della sua amministrazione centralizzata modifica, inevitabilmente, i rapporti tra individui e collettività, richiedendo regolarità e certezza del gettito tributario.

Il potere di imporre tributi diventa perciò espressione di sovranità dell’ente per il finanziamento di opere e servizi di interesse generale¹⁷. Con il nuovo assetto politico tutto cambia e questo comporta uno sconvolgimento più sentito nelle aree in cui le «imposte non si conoscevano affatto prima o erano conosciute in forma lie-

¹⁴ Ivi, 53.

¹⁵ Ivi, 54. Inoltre, come risulta evidente dalla lettera della norma in esame nella proporzione dei loro averi risponde all’esigenza di uniformare il prelievo impositivo sulla base della proporzionalità (e non progressività). Infine, si parla di «averi» (e non capacità contributiva) che rappresentano un indice più limitato di ricchezza consistente essenzialmente nei proventi di natura fondiaria considerati la principale espressione della ricchezza da colpire con il prelievo tributario. In definitiva, sottolinea l’A., l’art. 25 può ritenersi come una commistione delle teorie di origine francese secondo cui il criterio di ripartizione dei carichi pubblici era una derivazione del principio di uguaglianza [...] con le teorie di origine economica secondo cui la migliore misura dell’interesse del privato alla prestazione di servizi pubblici era data dall’entità del suo patrimonio (la proporzione agli “averi” esprimeva questo criterio fondamentale di ripartizione), A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, 30. In proposito, A. Giovannini evidenzia: «lo Statuto albertino del 1848 non parlava di capacità contributiva: per l’art. 25, tutti i regnicoli dovevano contribuire ai carichi dello Stato nella proporzione dei loro averi. La capacità contributiva e nozione anzitutto economica e, come formula normativa, comparve per la prima volta nei lavori preparatori della Costituzione, in una proposta di articolato formulata da Lelio Basso, nel corso della seduta del 16 novembre 1946», *Capacità contributiva*, in *Enc. giuridica Treccani*, 2013.

¹⁶ Una prima analogia con il tempo attuale, nel 2020 il debito si è attestato al 158% del PIL (+23 punti rispetto al 2019). Tale rapporto, secondo le previsioni, è destinato a salire a quasi il 160% alla fine del 2021.

¹⁷ P. Russo, *Manuale di Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2002, 48.

vissima»¹⁸. A questo punto risulta indifferibile unificare gli ordinamenti tributari prevalenti negli Stati preunitari profondamente diversi, soprattutto in materia di tassazione diretta sulla ricchezza fondiaria.

Emerge la necessità di armonizzare l'imposizione con i principi dello Statuto del Regno. L'opera viene avviata dal Ministro delle Finanze Pietro Bastogi, su iniziativa del Primo Ministro Cavour, che aveva già evidenziato la necessità di ricostituire tutto l'apparato fiscale con un coordinamento unico a livello nazionale.

Unificare, quindi, la legislazione tributaria del Regno e organizzare la struttura finanziaria diventa la priorità delle priorità. Si inizia dalla tariffa doganale e dall'accorpamento delle corrispondenti discipline. Il nuovo Regolamento del 29 ottobre 1861 abolisce le dogane interne, anche se il Ministro Quintino Sella a seguito di un aumento del contrabbando e della notevole diminuzione di entrate, mantiene molte di quelle che dovevano essere soppresse. Per tale ragione, vengono introdotte una serie di imposte e tasse: imposta di registro¹⁹, imposta sulle successioni e donazioni²⁰, imposta di bollo²¹, imposte ipotecaria e catastale²², tassa di manomorta²³, tassa sulle società di assicurazione²⁴, tassa sui trasporti ferroviari²⁵, tassa

¹⁸ F.S. Nitti, *Il Bilancio dello Stato dal 1862 al 1897*, Napoli, 1900, «Dal 1860 ad oggi l'Italia è cresciuta del 44,40% per popolazione: ma la ricchezza generale si è forse triplicata. Non avevamo nulla e abbiamo dovuto fare tutto. Abbiamo costruito oltre 13mila chilometri di ferrovie, una grandissima rete di strade e abbiamo creato un esercito e una marina, che se non ci hanno dato la vittoria militare, hanno almeno contribuito potentemente a cementare l'unità e non ci fanno essere isolati e indifesi nel mondo. Prima del 1860 non era quasi traccia di grande industria in tutta la penisola. La Lombardia, ora così fiera delle sue industrie, non aveva quasi che l'agricoltura [...]».

¹⁹ *Imposta di registro* (1862). L'imposta sulla registrazione di atti che importano obblighi è antica ed ha il duplice scopo di fornire un provento fiscale e di remunerare lo Stato per il servizio che offre ai privati, conservando traccia o registrazioni di atti in modo da conferire loro autorità e certezza giuridica (L. 21 aprile 1862, n. 585).

²⁰ *Imposta sulle successioni e donazioni* (1862). Introdotta con L. 21 aprile 1862, n. 585 (nel contesto della citata disciplina della tassa di registro).

²¹ *Imposta di bollo* (1862). La legge unificatrice n. 586, promulgata il 21 aprile 1862, provvede a riordinare le caratteristiche del tributo. Con tale disposizione fu stabilita una tassa di bollo sulla "carta" destinata agli atti pubblici e per quella destinata agli atti scritti privati indicati espressamente dalla legge nel momento in cui si voleva fare uso di essi, vale a dire quando venivano presentati in giudizio o davanti un'autorità giudiziaria, o quando ancora lo si presentava all'ufficio del registro per registrarlo o quando lo si inseriva in un atto pubblico.

²² *Imposte ipotecaria e catastale* (1862). Introdotte nel nuovo Stato italiano con la L. 6 maggio 1862, n. 593. Consistevano in diritti dovuti in misura fissa a pubblici uffici in relazione a servizi connessi alla pubblicità immobiliare.

²³ *Tassa di manomorta* (1862-1954). Nel diritto germanico un individuo era denominato soggetto di manomorta nel momento in cui veniva affrancato dal suo *status* di servo, ma era giuridicamente incapace di disporre dei suoi beni e di ereditare. Successivamente si chiamaro-

sulle carte da giuoco²⁶ e imposta sul consumo del sale²⁷. Viene attivato il gioco del lotto che ancora oggi costituisce una delle principali fonti di entrata per le casse dello Stato²⁸.

Nel 1864 il Regno viene diviso in 59 Province e 7719 Comuni, i Ministri Sella e Minghetti propongono e attuano una radicale trasformazione del sistema tributario, perequando l'imposta fondiaria il cui oggetto era costituito dai terreni di coltivazio-

no in questa maniera tutti gli enti morali e religiosi che disponevano di ricchi patrimoni lasciati dai loro componenti, diventando così una proprietà sottratta al libero commercio e al pagamento di qualsiasi tassa.

²⁴ *Tassa sulle società di assicurazione* (1862). Il tributo fu introdotto con la L. 21 aprile 1862, n. 588. La tassa era giustificata dai grandi vantaggi che le società di assicurazione avevano raggiunto dalla libertà politica ed economica dello Stato.

²⁵ *Tassa sui trasporti ferroviari* (1863-1923). Il tributo fu introdotto con la L. 27 marzo 1862, n. 542. La tassa sui trasporti ferroviari trovò la sua spiegazione per il naturale sviluppo del trasporto di merci per ferrovia. Per il suo progredire lo Stato impiegava ingenti somme economiche per cui era necessario attingere a fonti di finanziamento. Il relativo ammontare era calcolato applicando l'aliquota del 10% sul prezzo dei posti dei viaggiatori, dei bagagli e delle merci trasportate.

²⁶ *Tassa sulle carte da giuoco* (1862-1973). Nel primo Regno di Sardegna la tassa sulle carte da giuoco si riscuoteva mediante l'apposizione di un bollo sulle carte medesime. All'atto della proclamazione del Regno esistevano, nei vari Stati italiani, due sistemi diversi di tassazione. Il primo sistema consisteva nella somministrazione obbligatoria da parte dello Stato ai fabbricanti, e ad un prezzo superiore al costo, della carta filigranata necessaria per la fabbricazione delle carte da giuoco. Il secondo nell'obbligo di far bollare dal Governo una determinata carta del mazzo. Il primo sistema vigeva in Piemonte, nei Ducati, nelle Romagne e nell'Umbria. Il secondo in Lombardia, in Toscana e nel Regno di Napoli. A questo ultimo sistema si uniformò la L. 28 settembre 1862, n. 965.

²⁷ *Imposta sul consumo del sale* (1862-1974). L'imposta sul sale è forse uno dei tributi più antichi. Sin dall'antichità si svilupparono monopoli allo scopo di calmierare i prezzi, di regolare l'introito dei mediatori ed assoggettarlo all'imposta. Nell'antica Roma il sale era un bene così prezioso che i soldati erano pagati con questa sostanza, da qui il termine "salario", usato ancora oggi. La divisione dell'Italia in piccoli Stati aveva determinato, fino a quel momento, una diversità nelle forme di imposizione del tributo. Fu pertanto necessario, a seguito dell'unificazione, uniformare tutte le tariffe vigenti. La legge fondamentale sulla privativa dei Sali e tabacchi era la L. 13 luglio 1862, n. 710, ma nello stesso anno ci fu la L. 21 aprile 1862, n. 710, modificata in seguito dalla L. 7 luglio 1863, n. 1356, che stabilì una nuova tariffa del prezzo dei Sali e tabacchi come tassa indiretta sul consumo, la cui riscossione era ottenuta tramite la privativa fiscale.

²⁸ *Giuoco del lotto* (1863). Con R.D. n. 1554 del novembre 1863 si dava attuazione al giuoco del Lotto, con incluse disposizioni penali al fine di tutelare il regolare svolgimento del servizio e di disciplinare il giuoco anche ai fini fiscali. Inizialmente, come sedi estrazionali, furono scelte otto città: Bari, Firenze, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, alle quali, nel 1939, si aggiunsero Cagliari e Genova.

ne, indipendentemente dalla produzione del reddito²⁹. Successivamente si introducono nuovi tributi come l'imposta sui fabbricati³⁰ e l'imposta di ricchezza mobile³¹. Si tratta quest'ultima di una imposta diretta, speciale e personale basata sulla dichiarazione dei redditi che ogni contribuente è tenuto a compilare³². Di contro, le condizioni di bilancio permangono gravi per cui è necessario istituire nuovi tributi. Si aggiungono ulteriori forme di imposizione come l'imposta di fabbricazione (accise)³³, l'imposta sul valore locativo³⁴ e nel 1868 viene introdotta la tassa sul macinato³⁵.

²⁹ *Imposta sui terreni o fondiaria* (1864-1947). Imposta diretta, speciale e reale. Il soggetto passivo d'imposta era, in via di principio, il proprietario del fondo [...]. Negli Stati preunitari esistevano catasti molto differenti per tempo, per valore e per metodo. Prima dell'unificazione, sull'intero territorio erano operanti 22 catasti, di cui nel solo Stato sardo ce n'erano ben cinque diversi. Tra tutti, quello più noto era il catasto del Lombardo-Veneto. Dopo l'unificazione dell'Italia, con Decreto 11 agosto 1861, il Ministro delle Finanze Bastogi istituì una apposita commissione per studiare varie soluzioni e giungere ad una perequazione delle basi dell'imposta fondiaria nelle varie Province del Regno al fine di conseguire una equa ripartizione. I lavori della commissione portarono alla legge sul conguaglio provvisorio, la n. 1831 del 14 luglio 1864, che si basava essenzialmente sul valore venale degli edifici e dei terreni. Con la stessa legge furono aboliti, per ragioni di equità, molte esenzioni e privilegi esistenti nelle leggi degli ex Stati italiani (la nuova legge esonerò soltanto i fabbricati destinati all'esercizio del culto, i cimiteri e i beni demaniali).

³⁰ *Imposta sui fabbricati* (1865). Imposta diretta, speciale e reale. La L. 26 gennaio 1865, n. 2136, nel disciplinare la nuova imposta, ebbe come obiettivo principale una separata imposizione del reddito edilizio, in modo da risolvere subito il problema della perequazione dei fabbricati senza dover attendere le complesse operazioni catastali. Si separava inoltre l'imposta fondiaria sui fabbricati da quella sui terreni.

³¹ *Imposta di ricchezza mobile* (1864-1973). I lavori della commissione si protrassero tra il 1861 e il 1862, e la relazione finale fu presentata il 1° marzo 1862, prospettando l'abbandono del vecchio principio piemontese della misurazione del reddito su basi unicamente presuntive come anche adottato dai sistemi in vigore in Francia e nel Regno Unito, e ponendo così le fondamenta per l'introduzione delle dichiarazioni dei redditi.

³² La tassazione della ricchezza mobiliare era differente negli Stati preunitari. Nel Regno Lombardo-Veneto, ad esempio, al contributo arti e mestieri si affiancò l'imposta sulla rendita, che colpiva il reddito netto prodotto dal contribuente. Nello Stato Pontificio, i Comuni imponevano una imposta personale di focatico la quale non era regolata uniformemente. Nel Granducato di Toscana vigeva la tassa di famiglia, che colpiva qualunque reddito mobiliare o immobiliare. Nel Regno delle Due Sicilie fu stabilita una ritenuta del 10% sugli stipendi, sulle pensioni e sugli assegnamenti. Immediatamente dopo l'unità d'Italia, la Commissione Finanze della Camera iniziò a discutere il progetto di estendere a tutto il Paese il sistema impositivo del Regno di Sardegna, dove era in vigore l'imposta personale e mobiliare e dove vigeva anche l'imposta dell'1% sugli stipendi degli impiegati pubblici.

³³ *Imposta di fabbricazione e consumo – accise* (1864). Una funzione rilevante nell'ordinamento fiscale dell'Italia unitaria era rivestita dalle imposte sui consumi e, segnatamente, dai dazi e dalle gabelle. Relativamente alle gabelle, un importante ruolo era esercitato dalle imposte di fabbricazione, che colpivano indirettamente il consumo di prodotti prestabiliti.

Il sistema economico nazionale risulta essenzialmente basato su una economia di tipo agricolo e il gettito garantito da questo tipo d'imposizione è rilevante. Con riferimento proprio alla tassa sul macinato, si tratta di una imposta indiretta calcolata in base alla quantità di cereale macinato: all'interno di ogni mulino si applica, infatti, un contatore meccanico che conteggia i giri effettuati dalla ruota macinatrice. In tal modo la tassazione viene calcolata in proporzione al numero dei giri che corrispondono alla quantità di cereale macinata.

Si segnala anche la tassa di famiglia, il cui oggetto risiede nell'agiatezza del nucleo familiare e, pertanto, non rappresenta una tassa addizionale a quella sulla ricchezza mobile, né a quella sui fabbricati poiché si riferisce esclusivamente a tutte quelle circostanze che contribuiscono a maggiori o minori agi di una famiglia. A titolo esemplificativo vengono considerati indici di agiatezza il valore locativo dell'immobile, il lusso della casa, nonché la posizione sociale³⁶. A seguire, viene in-

L'obbligazione tributaria nasceva nel momento della produzione. In proposito esistevano diverse specie: *tassa sulla birra e sulle acque gassate*, che fu la prima ad essere introdotta nel 1864, *tassa su polveri ed altre materie esplosive* (1869), *sugli spiriti* (1870), *sulla cicoria preparata per caffè* (1874), *sullo zucchero* (1877), *sull'olio di semi* (1881) e *sui fiammiferi* (1896).

³⁴ *Imposta sul valore locativo* (1866-1973). Tributo comunale istituito con decreto 28 giugno 1866. L'imposta era dovuta da chiunque, cittadino o straniero, detenesse nel territorio del Comune una casa di abitazione fornita di mobili, indifferentemente se erano di proprietà o meno, e si applicava al valore locativo dei locali desunto o dal canone d'affitto reale risultante da contratto scritto regolarmente registrato o altrimenti dal canone che poteva presumersi, tenuto conto dei valori locativi correnti.

³⁵ *Tassa sul macinato* (1868-1884). La situazione finanziaria italiana, alla fine del 1866 e nel 1867, era molto grave e raggiungeva un deficit elevatissimo, era necessario garantire entrate straordinarie alle casse dello Stato. La tassa sul macinato fu, comunque, istituita il 7 luglio 1868 ed entrò in vigore il 1° gennaio del 1869. Il tributo doveva essere pagato in contanti, ma l'avventore poteva saldare anche con parte del prodotto che portava a macinare. Il mugnaio aveva l'obbligo di pagare all'esattore nei modi e tempi stabiliti. Il contatore dei giri veniva installato a spese dello Stato. Alla fine del 1869 furono installati centottantasei contatori su altrettanti mulini, nel 1870 trentamila e nel 1871 cinquantaduemila. Successivamente, il prelievo fu progressivamente ridotto fino alla sua definitiva abolizione (1° gennaio 1884). Al momento della sua abrogazione la tassa sul macinato garantiva un gettito di 80 milioni di lire l'anno, che rappresentava una cifra molto ragguardevole. Il bilancio dello Stato subì un duro contraccolpo a seguito della soppressione del tributo.

³⁶ *Tassa di famiglia* (1868-1974). La L. 26 luglio 1868, n. 4513 diede facoltà ai Comuni di imporre, nei rispettivi territori, la tassa di famiglia o di focatico. Il focatico era un'imposta applicata su ciascun focolare, vale a dire su ciascuna abitazione di un gruppo familiare, o su ciascun fumante, se l'abitazione comprendeva più gruppi familiari. Erano soggette alla tassa «le famiglie tutte residenti nel comune in ragione delle loro rendite, prelevate le spese di produzione e sottratte le annualità passive, qualunque ne sia l'origine, il moto e il luogo donde proven-gono». Soltanto un esiguo numero di Comuni esentarono dal tributo le famiglie più povere. La stragrande maggioranza adottò aliquote progressive.

trodotta la tassa sui contratti di borsa, istituita nel 1864 e rimasta in vigore fino al 2007³⁷.

Il rigore e la tassazione portano al pareggio del bilancio (1876), ma anche alla caduta di quella parte politica che consegue tale risultato. Negli anni seguenti si registra un notevole aumento delle entrate cui contribuiscono le tasse di fabbricazione, le tasse sugli affari e l'imposta sulla ricchezza mobile³⁸.

Alla vigilia della prima guerra mondiale il sistema fiscale, ancora fondato sulle leggi del 1864 e del 1865, appare inadeguato al compito che deve assolvere. Nonostante i continui annunci di revisione, non si registrano interventi strutturali e come scriveva Arturo Mugnoz (*Per la riforma tributaria*, Macerata, 1914) «i progetti di riforma sono tali e tanti in Italia, da riempire una intera biblioteca». Il Ministro De Stefani (1922) innova e istituisce l'imposta complementare progressiva sul reddito delle persone fisiche³⁹, incrementa le imposte indirette sui consumi e introduce l'imposta straordinaria sul patrimonio⁴⁰. Nel 1927, con l'obiettivo di favorire nuove nascite e rafforzare il regime, viene approvata la "tassa sul celibato" che interessa i celibi di età compresa tra i 25 e i 65 anni⁴¹. Successivamente vengono istituiti due importanti tributi: l'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta generale sulle entrate (I.G.E.)⁴² che sostituisce la precedente imposta sugli scambi.

³⁷ *Tassa sui contratti di borsa* (1864-2007). Tassa cosiddetta speciale, che si applicava in sostituzione delle imposte di registro e di bollo sui contratti di borsa, introdotta con la L. 14 giugno 1874, n. 1971, al fine di raggiungere il pareggio di bilancio. L'art. 37 del D.l. n. 248/2007 (cosiddetto "milleproroghe") ha abolito, a decorrere dal 31 dicembre 2007, la tassa sui contratti di Borsa.

³⁸ Sul tema, A. Zorli, *Diritto tributario italiano*, Società tipografica, Bologna, 1887, *passim*.

³⁹ *Imposta complementare progressiva sul reddito* (1923-1973). Imposta personale, diretta, sintetica e progressiva sul reddito complessivo delle sole persone fisiche, istituita con il R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062, colpiva il reddito complessivo del contribuente, comprendendo tutti i redditi già considerati ai fini dell'imposta sui terreni, dei fabbricati e della ricchezza mobile e, in un sistema basato sulla imposizione diretta a carattere reale.

⁴⁰ *Imposta straordinaria sul patrimonio* (1922). A carattere personale in quanto colpisce il patrimonio complessivo delle persone fisiche. In Italia un'imposta straordinaria sul patrimonio fu istituita dopo la prima guerra mondiale (con il R.d.l. 5 febbraio 1922, n. 78) allo scopo di effettuare un prelievo straordinario sulla ricchezza nazionale; essa colpiva sia le persone fisiche sia gli enti collettivi (escluse le società per azioni) il cui patrimonio imponibile, valutato alla data fissa del 1° gennaio 1920, raggiungesse il valore di lire 50.000.

⁴¹ *Tassa sul celibato*. Istituita il 13 febbraio 1927. Composta da un contributo fisso che variava a seconda dell'età: partiva da 70 lire per le fasce più giovani – tra i 25 e i 35 anni – salendo poi a 100 lire fino a 50 anni, per poi abbassarsi, se si superava tale età, a 50 lire. Dai 66 anni si veniva esentati da tale pagamento. Tali importi furono aumentati due volte: nell'aprile 1934 e nel marzo 1937, con una aliquota aggiuntiva che variava a seconda del reddito del soggetto. L'importo era devoluto all'Opera Nazionale Maternità e Infanzia. Fu abolita dal Governo Badoglio il 27 luglio 1943.

⁴² *Imposta generale sull'entrata* (I.G.E). Tributo plurifase sul valore pieno e si imponeva sui

Il sistema tributario si presenta aspro e complesso a causa del gran numero delle disposizioni esistenti⁴³. L'opera rinnovatrice che si era manifestata negli anni aveva modificato i testi più antichi, senza sostituirli integralmente «sicché il cittadino per risolvere una questione qualsiasi, deve avere sott'occhio tutta una serie di disposizioni che si sono succedute nel tempo: ed occorre una approfondita cultura giuridica e fiscale per conoscere quali norme antiche siano state modificate, ed in che modo, e da qual testo»⁴⁴.

Pertanto, molti autori auspicano che i sacrifici degli italiani in ragione della corrispondente tassazione possano essere in futuro, se non più lievi, almeno più agevoli per effetto di una giudiziosa quanto energica semplificazione della legislazione tributaria⁴⁵. L'auspicio veniva formulato alla fine degli anni Trenta, ma appare ancora straordinariamente attuale.

1.2. La svolta di Ezio Vanoni e la sua visione (smarrita nel tempo) di un nuovo rapporto tributario

Ezio Vanoni eredita un sistema nel quale i tributi erano considerati prevalentemente un mezzo per ripianare il bilancio statale o per affermare valori identitari nazionali.

Al contrario il suo pensiero si fonda sul rifiuto di un diritto tributario eccezionale, odioso, il cui fine ultimo ed esclusivo sia legato a sterili forme di tassazione o

trasferimenti dei beni in tutto il loro valore, e non solamente su quello aggiunto. Istituito con R.d.l. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito con modificazioni nella L. 19 giugno 1940, n. 762, sostituiva la precedente imposta sugli scambi (R.d.l. 28 luglio 1930, n. 1210), che colpiva principalmente le vendite, costituendo un'ottima fonte di entrata di bilancio. L'IGE tassava ogni fase del ciclo produttivo. L'art. 90 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha abolito l'imposta generale sull'entrata.

⁴³ All'atto di unificazione dell'Italia (1861) si convenne, come evidenziato in precedenza, di introdurre un sistema fiscale che riassume e integrasse al suo interno i diversi sistemi degli Stati pre-unitari, accomunati da una stessa matrice di stampo francese-napoleonico (la soluzione adottata fu appunto quella di estendere a tutto il territorio nazionale il sistema in vigore nel Piemonte). Negli anni successivi, il sistema tributario veniva ritenuto largamente inadeguato perché caratterizzato da norme che intralciavano la vita economica e inducevano a evadere. Diffuse sperequazioni, molteplicità di tributi e complessità dei testi legislativi. (*Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali*. Atto C.1105 del 1° marzo 1919) – primo firmatario Filippo Meda). Il successivo periodo di riferimento arriva proprio al 1951, anno della riforma Vanoni (L. 11 gennaio 1951, n. 25. *Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario*) che rimane in vigore fino al 1971, anno della riforma Visentini (L. 9 ottobre 1971, n. 825, *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*).

⁴⁴ M. La Torre, T. Aloisini, *Prefazione, a Imposta sui redditi di ricchezza mobile*, Stamperia reale, Roma, 1939.

⁴⁵ *Ibidem*.

peggio ancora alla creazione di limitazioni e ostacoli alla libera iniziativa economica⁴⁶. Una prospettiva di analisi basata sulla convinzione che non vi sia possibilità di un sistema democratico, senza un ordinamento tributario equo e affidabile. La riforma fiscale è, infatti, la pietra angolare di ogni Stato di diritto⁴⁷.

Per tali ragioni afferma: «un'imposta ridotta nella sua aliquota attenua lo stimolo all'evasione che il singolo considera quasi una forma di legittima difesa, contro una imposizione che egli ritiene lesiva della sua sfera individuale»⁴⁸. Non si può risolvere il problema solo con le sanzioni. Il segreto «sta nel creare un contesto di giustizia fiscale nel quale il cittadino non oppresso senta che difendendo l'applicazione dei tributi, difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa dello Stato. L'idea del tributo è, infatti, norma di convivenza che non ha bisogno di sanzione perché la crisi di tale norma è la crisi dello Stato».

In contrasto con il pensiero dominante, ribadisce, a più riprese, una sostanziale solidarietà di interessi tra cittadino-contribuente e Stato impositore. Non semplice legge, dunque, ma un sistema orientato verso alti principi di correttezza, a differenza di quello che era il vecchio rapporto tributario fondato sull'equivoco e sulla discrezionalità spesso abusata. In relazione a tali presupposti, sottolinea come sia un preciso onere per l'Ufficio motivare e dimostrare gli accertamenti e fornire la prova delle presunte violazioni⁴⁹. Inoltre, ribadisce il principio per cui l'imposizione deve avvenire sulla base dei redditi effettivi e non su quelli presunti o addirittura su semplici elementi indiziari. Emerge chiaro il desiderio di stabilire tra Stato e contribuente un rapporto (non di potere ma di diritto) basato su canoni di lealtà e buona fede⁵⁰.

⁴⁶ Giurista colto e raffinato, allievo di Benvenuto Griziotti, si laurea a Pavia nel 1925 con una tesi sulla *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*. Vince una borsa di studio della Fondazione *Rockefeller* (su designazione di Luigi Einaudi) che gli consente di recarsi in Germania dove si registrava, in quel periodo, un alto livello di elaborazione del diritto pubblico. Sul piano sistematico, trovava diretta applicazione il concetto della imposizione fiscale, fondata sul principio formale di sovranità finanziaria. Le opere giuridiche e gli scritti parlamentari svelano la costante attenzione al ruolo del Diritto tributario nel suo sviluppo economico, politico e sociale. Aspetti che, per usare le parole di Vanoni: «si presentano come le diverse facce di uno stesso poliedro dove ognuna risulta in funzione delle altre, poiché tutte devono dare l'idea dell'insieme».

⁴⁷ E. Vanoni, *Discorso al Senato*, seduta, 25 luglio 1950.

⁴⁸ E. Vanoni, *Discorso alla Camera*, seduta, 21 ottobre 1948.

⁴⁹ Punto di partenza dell'analisi sulla natura delle norme, è rappresentato dalla sua profonda convinzione che *in dubio contra fiscum*.

⁵⁰ In un contesto temporale ostile, introduce il tema della buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente. Per certi aspetti si può affermare come, nelle finalità funzionali, anticipi i contenuti dello Statuto dei diritti del contribuente, almeno nelle sue aspirazioni di garanzia di diritti di difesa (L. 27 luglio 2000, n. 212, *Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*). V. *infra*, par. 1.6.

Del resto in Vanoni vi è la consapevolezza che il tributo sia legato alla vita dello Stato, ma anche alla partecipazione del cittadino a quella vita. Avverte la necessità di una interazione positiva, fondata sulla leale collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria. Un confronto senza pregiudizi, in cui quest'ultima non presuma, a priori, propositi di evasione del contribuente⁵¹. Nel contempo, continua Vanoni, non lo ossessioni con continue verifiche tributarie perché «quella situazione di inquisitore ed inquisito si deve tradurre in una situazione il più possibile di *collaborazione* tra chi cerca di realizzare l'interesse dello Stato e chi sente profondamente il proprio dovere nei confronti dello Stato e vuole adempierlo con equità, anche se non con entusiasmo, perché ricordo sempre un discorso dell'on. Corbino che in una discussione, svoltasi alcuni anni or sono, ricordava di non aver mai visto i contribuenti incolonnarsi con la bandiera e la musica in testa per andare a pagare le imposte»⁵².

Per altro verso, i controlli eccessivi, invasivi e le pene severe fanno crescere nel breve il gettito tributario, ma erodono la morale fiscale e il contratto sociale⁵³. Al contrario, quando il cittadino si sente partecipe al processo di determinazione delle spese e delle leggi fiscali, aumenta l'adempimento volontario⁵⁴. Si delinea, in tal modo, la figura di un contribuente consapevole dei propri doveri e forte dei propri diritti, ma «anche una diversa amministrazione finanziaria non composta da esecutori di ordini, ma da cervelli pensanti di uomini responsabili, formati tecnicamente e moralmente»⁵⁵.

⁵¹ Il suo pensiero, nelle linee essenziali, si fonda su forme di reciproco rispetto e fiducia tra cittadino e Stato.

⁵² E. Vanoni, *Discorso al Senato*, seduta, 30 ottobre 1948.

⁵³ Sul tema, L. Einaudi, *Prediche inutili*, Einaudi, Torino, 1959, *passim*.

⁵⁴ Sulla stessa tematica, Einaudi sottolineava come l'elemento della volontarietà nell'adempimento delle imposte, risulti elevato «quando queste ultime siano sentite giuste perché eque, utili e funzionali per sé e la comunità». L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1938, 89.

⁵⁵ In dottrina, A. Segni, *Ricordo di Ezio Vanoni*, Milano 10 aprile 1956, Teatro olimpico/Discorso pronunciato dal Presidente del Consiglio Antonio Segni, Bergamo, Grafica Monti, 1956, *passim*; A. Tramontana (a cura di), *Ezio Vanoni. Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, Giuffrè, Milano, 1976, *passim*; *Ezio Vanoni. Giurista ed economista*, Atti del convegno, Università degli Studi di Milano, 16 giugno 2016, a cura di G. Ragucci, Giuffrè, Milano, 2017. In particolare v. i significativi contributi di F. Forte, *Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale*, *ivi*, 1-20; G. Marongiu, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, *ivi*, 21-40; R. Artoni, *L'imposta personale dai contributi di Ezio Vanoni alle recenti riforme: il ritorno alle imposte cedolari*, *ivi*, 45-86; E. De Mita, *Ezio Vanoni*, *ivi*, 91-108; M. Nussi, *La dichiarazione tributaria nel pensiero di Ezio Vanoni*, *ivi*, 116-130; G. Melis, *Ezio Vanoni e l'interpretazione delle leggi tributarie*, *ivi*, 133-173; V. Velluzzi, *Ezio Vanoni e l'analogia giuridica: note a margine*, *ivi*, 177-189; G. Ragucci, *Soggettività e tassazione degli utili non distribuiti nell'insegnamento di Ezio Vanoni. Riflessioni in attesa del reddito d'im-*

Nell'esperienza italiana del secondo dopoguerra, una prima importante fase innovatrice coincide proprio con la riforma Vanoni, attuata tra il 1951 ed il 1954 con la legge 11 gennaio del 1951 n. 25 "*Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale tributario*", cui fece seguito, nel 1954, l'introduzione dell'imposta sulle società.

Tale riforma, più che modificare radicalmente la struttura del sistema di imposizione, caratterizzato da imposte dirette a carattere prevalentemente reale, cerca di affinarne gli strumenti. In questa ottica, resta limitata l'incidenza in termini di gettito delle imposte personali (complementari, progressive e sulle società), mentre la quota più consistente viene assicurata dall'imposta sui redditi di ricchezza mobile, il cui presupposto è costituito dalla produzione di un reddito in denaro o in natura, continuativo ovvero occasionale, derivante da qualsiasi fonte.

La nuova legge che, come si evince dal titolo stesso, mira alla perequazione tributaria tra persone fisiche e persone giuridiche, si pone come fine anche quello di combattere l'evasione cercando di stabilire un nuovo rapporto di fiducia tra contribuenti e organismi ispettivi⁵⁶. Altro obiettivo è quello di procedere a una semplificazione in materia fiscale, che metta ordine nel fitto panorama normativo stratificato nel tempo. Tale obiettivo trova parziale attuazione qualche anno più tardi, con l'emanazione del Testo unico delle imposte dirette⁵⁷ che, oltre a riunire tutta la normativa della materia, rappresenta anche il primo tentativo di dare una configurazione legislativa a varie espressioni tecniche.

La riforma Vanoni è qualcosa di diverso poiché, sul piano strutturale, cerca di creare una condizione finalizzata a valorizzare il ruolo del cittadino/contribuente,

presa, ivi, 197-226; L. Micheletto, *Imposta sulle società: alla ricerca della neutralità*, ivi, 227-259.

Nell'ambito delle iniziative realizzate nel sessantesimo anniversario dalla morte, v. *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria*. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016, a cura di F. Ciapparani e introduzione di G. Dalla Torre, 10-17, con gli autorevoli contributi di V. Bassi, *Riflessioni sulla natura del concorso alle spese pubbliche, da intendere, in via principale, come esercizio del munus proprio del contribuente, ovvero come esercizio di una funzione finanziaria di rilievo pubblico*, ivi, 18-42; E. De Mita, *Ezio Vanoni* ivi, 43-60; F. Forte, *Principio contrattualista e principio di capacità contributiva nel pensiero di Ezio Vanoni*, ivi, 61-92; F. Gallo, *L'attualità del pensiero di Vanoni*, ivi, 93-96; L. Leuzzi, *Vanoni: un esempio moderno di come si serve il cambiamento d'epoca*, ivi, 97-113; R. Lupi, *La preveggenza di Vanoni su ciò che era prevedibile: l'interpretazione funzionale*, ivi, 114-125; G. Marongiu, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, ivi, 126-142.

⁵⁶ L'introduzione dell'imposta sulle società venne disposta con la L. 6 agosto 1954, n. 603. L'imposta colpiva nella misura del 7,5 per mille il patrimonio imponibile e nella misura del 15% la parte del reddito superiore al 6% del patrimonio. Venne sancito infatti con modalità più rigorose l'obbligo annuale a carico dei contribuenti della dichiarazione dei redditi attraverso l'ampliamento dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

⁵⁷ Cfr. D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 recante *Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette*.

non meramente passivo e in attesa dei controlli, ma che finalmente “si dichiara”. Nella corrispondente opera di Ministro delle finanze (dal 1948 al 1954)⁵⁸ tra molteplici difficoltà, ostracismi, derisioni e resistenze, introduce l’obbligo della dichiarazione generale dei redditi⁵⁹. Non fu semplice, molti pronosticavano che sarebbe costato in termini di consenso elettorale, ma Vanoni se ne assunse la responsabilità, ebbe fiducia ed ebbe ragione.

I suoi studi⁶⁰ sono costantemente pervasi da un evidente fondamento morale: la solidarietà sociale posta a base del dovere tributario. Non solo, quindi, scienziato delle finanze, ma giurista che attinge alle profonde radici morali della società. In questa prospettiva, esamina e si interroga sul rapporto tra imposizione fiscale e giustizia sociale⁶¹.

⁵⁸ Ministro delle finanze nei governi De Gasperi V-VI-VII-VIII e Pella. Successivamente Ministro del Bilancio dal 18 gennaio 1954 al 16 febbraio 1956, nei Governi Fanfani-I, Scelba e Segni-I (v. Scheda attività I e II legislatura, Senato della Repubblica).

⁵⁹ Come ricordava Luigi Einaudi, il compianto Vanoni perfezionò il sistema, introducendo e facendo applicare un modulo di dichiarazione, il quale obbliga il contribuente a fare ogni anno l’esame delle proprie entrate e uscite, con risultati, i quali dovrebbe essere vantaggiosi per lui, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi, Torino, 1967, 1-9.

⁶⁰ E. Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, vol. I, Giuffrè, Milano, 1961; Id., *La dichiarazione tributaria e la sua irtrattabilità*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1937, vol. I, 253 ss., ora in *Opere giuridiche*, cit., 349 ss.; Id., *L’Unità del diritto ed il valore per il diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1941, vol. II, 243 ss., ora in *Opere giuridiche*, cit., 437 ss.; Id., *Il problema della codificazione tributaria*, in *Rivista di diritto di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1938, vol. I, 361 ss. Opere essenziali per una corretta comprensione del suo pensiero economico, sono i tre saggi: *La finanza e la giustizia sociale*, *La persona umana nell’economia pubblica* e *La nostra vita nei quali delinea, con lucidità, modalità e finalità dell’intervento pubblico nell’economia*.

⁶¹ Ezio Vanoni seppe dare un impulso profondo allo studio della disciplina tributaria italiana, applicando all’azione di governo riflessioni maturate nell’ambito della redazione del Codice di Camaldoli al quale aveva collaborato. Si tratta, come noto, di un documento programmatico, predisposto al termine di un seminario organizzato da un sacerdote bresciano, Giovan Battista Montini (futuro papa Paolo VI), svoltosi in un monastero benedettino del Casentino, tra il 18 e il 23 luglio 1943 e che risultò fondamentale per orientare l’azione del Partito popolare, in contrapposizione con gli assunti ideologici dei comunisti e dei socialisti. Il Codice di Camaldoli venne concepito sul modello di quello belga di *Malines* del 1927 (rivisto nel 1933), conteneva specifici principi in materia di politica economica e sociale. Alcuni, elaborati nel monastero toscano, vennero recepiti nel dettato costituzionale del 1948. Un testo articolato in enunciati riguardanti le funzioni dello Stato, la destinazione primaria delle risorse, la giustizia distributiva, la solidarietà sociale (v. *Rerum Novarum* di Leone XIII, l’enciclica *Quadragesimo anno* di Pio XI e gli scritti di Jacques Maritain). In particolare, l’art. 92 del Codice, indica i *limiti dell’azione finanziaria*. Risponde a giustizia che i sacrifici richiesti dall’azione finanziaria siano mantenuti entro i limiti strettamente necessari per il conseguimento degli scopi di utilità sociale che la stessa si

La scuola grizottiana cui appartiene Vanoni adotta una impostazione di natura contrattualistica che si rapporta alla “causa” ovvero alla funzione economico-sociale del contratto (la sua giustificazione giuridica). La causa risulta, infatti, essenziale nella struttura del contratto di diritto civile e la sua mancanza o difetto rende nulla o annullabile l’obbligazione contrattuale.

Il potere impositivo finanziario trova un limite ben preciso nell’esistenza stessa della causa del tributo o meglio ancora nella sua natura (che viene individuata nei benefici generali della spesa pubblica). Di conseguenza, solo il fine comune e l’utilità generale possono giustificare l’imposizione, la quale dovrà essere organizzata in modo da raggiungere la massima utilità con il minor sacrificio dei singoli.

Il tributo visto come strumento della costruzione di un nuovo *ethos* politico e morale. Giustizia sociale e democrazia economica si manifestano nell’opera dello statista, attraverso incisive iniziative di equità fiscale finalizzate a riequilibrare il contributo derivante all’Erario dal gettito delle imposte dirette, in applicazione dell’art. 53 della Costituzione. Non a caso, il suo apporto alla Costituente⁶² è rappresentato dalle riflessioni sul principio della capacità contributiva (art. 53 Cost.)⁶³ e

propone di raggiungere: «i sacrifici debbono essere chiesti ed imposti nelle forme e nei tempi che ne rendono meno grave la sopportazione da parte dei soggetti. Le formalità, le prestazioni accessorie, le sottigliezze di applicazione, devono essere ridotte al minimo, onde evitare inutili aggravii e sofferenze. Ancora, nella esazione e nell’amministrazione del denaro pubblico devono seguirsi i sistemi meno complessi e più economici possibili. Inoltre, l’altezza dell’imposizione deve essere regolata in modo da non opprimere il soggetto e da lasciargli in ogni caso la possibilità di provvedere onestamente ai bisogni suoi e della sua famiglia ed alla elevazione propria e dei propri familiari, secondo le necessità dell’ambiente in cui vive. Infine, gli investimenti della pubblica amministrazione debbono in ogni momento ispirare la loro azione al principio fondamentale che il denaro pubblico è inviolabile ed alla considerazione essenziale che chi disperde, male amministra o si appropria di denaro pubblico pecca contro la giustizia».

⁶² Il 2 giugno 1946 viene eletto, nelle liste della DC, all’Assemblea Costituente. I temi seguiti direttamente da Vanoni, tra gli altri, furono la copertura delle leggi finanziarie, l’ordinamento regionale e la formulazione del principio di capacità contributiva. Chiamato, tra gli altri, a far parte della Commissione dei 75 (insieme a Piero Calamandrei, Giuseppe Dossetti, Luigi Einaudi, Aldo Moro, Giovanni Leone). Il 15 luglio dello stesso anno, l’Assemblea decise l’istituzione di una Commissione speciale incaricata di elaborare e proporre il progetto di Costituzione da discutere in aula. Il 19 luglio, nella sua prima seduta, tale Commissione – che divenne nota col nome di Commissione dei 75 – elesse a proprio presidente Meuccio Ruini, già presidente del Consiglio di Stato.

⁶³ Una costante preoccupazione ha sempre guidato le sue scelte di politica fiscale. Nel suo pensiero il diritto tributario è una disciplina che concorre alle spese pubbliche in rapporto a un preciso dovere di solidarietà. In ordine al principio di progressività, realizza l’uguaglianza sostanziale dei cittadini (imponendo ai soggetti più abbienti un maggiore sacrificio) conferendo al sistema fiscale un compito contributivo e, al contempo, redistributivo. Sul tema, G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva un essenziale confronto di idee*, Giuffrè, Milano, 2016 (con i contributi di E. De Mita, G. Falsitta, A. Fedele, F. Gallo, F. Tesauro); V.L. Paladin, *Il princi-*

di legalità (art. 23 Cost.). Con straordinaria lucidità supera il riferimento soggettivo alla cittadinanza, sull'assunto che negli Stati moderni non possa esistere una differenza tra stranieri e cittadini rispetto agli obblighi di contribuzione alle spese pubbliche⁶⁴. Inoltre, riconosce la competenza impositiva esclusiva al potere legislativo, come garanzia di libertà.

Autore del programma decennale per l'economia (1954), noto più tardi come «Piano Vanoni». Un intervento che non è solo un punto di passaggio, ma un punto di arrivo con il quale si propone di incrementare l'occupazione. *Il suo schema mira a dare speranza agli uomini senza speranza*, consapevole che nessuno può totalmente dissociare le proprie sorti personali da quelle della collettività. Primo ad avviare un tentativo diretto per affrontare il problema della disoccupazione in modo strutturale, attraverso una mobilitazione di risorse statali e private.

In proposito, distingue con evidenza le spese di conservazione dell'apparato statale da quelle di stimolo alla struttura economica e sociale del Paese, coscienti di una stretta connessione tra politica tributaria e spesa pubblica. In una società ancora in bilico tra il vecchio e il nuovo, delinea un piano economico i cui contenuti vanno oltre la vecchia economia liberale.

Significativa la sua relazione sui problemi del commercio estero alla conferenza svoltasi a L'Avana per iniziativa dell'ONU (1948), nella quale espone chiaramente la sua visione e anticipa, con sorprendente lucidità, l'evoluzione degli scambi internazionali che seguiranno negli anni successivi. In particolare, evidenzia le contraddizioni delle politiche commerciali dei principali Stati del mondo rivolte a promuovere le esportazioni e limitare le importazioni.

pio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, I, 305.

⁶⁴ Nello Statuto Albertino il problema fiscale era limitato al profilo della mera legalità: nessun tributo può essere imposto o riscosso – recitava l'art. 30 – se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re. La Costituzione repubblicana segna, dunque, uno stacco deciso nei confronti del passato, sia presupponendo una terza dimensione rispetto alla contrapposizione dualista tra mercato e Stato, sia entrando a precisare i criteri di fondo cui deve ispirarsi l'azione impositiva dello Stato. Come dispone, infatti, il primo comma dell'art. 53 Cost. tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, precisando nel comma successivo che il sistema tributario è informato a criteri di progressività. La sintetica, ma chiara formula costituzionale non fu un frutto improvviso e spontaneo. Ad essa si giunse grazie ad un pregresso lavoro di più generale approfondimento sull'uomo, considerato singolarmente e nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità; sulla sua dignità originaria, da cui discendono diritti inviolabili ed una eguaglianza radicale da riconoscere e promuovere; sui suoi rapporti con lo Stato, concepito non più secondo l'antica idea del dominio, ma secondo quella del servizio alla persona ed alla società; sul dovere di tutti di concorrere al progresso materiale o spirituale della società, culminante nei più generali doveri di solidarietà politica, economica e sociale; sull'idea di una sussidiarietà corposa e fattiva (Giuseppe Dalla Torre). Sul tema della solidarietà politica ed economica, v. G. Salanitro, *Oltre la cittadinanza... doveri contributivi e diritti costituzionali*, in *Mediterranean journal of human rights*, 20, 2015.

In tale ambito, auspica iniziative finalizzate a ristabilire un certo ordine nella politica economica attraverso una graduale riduzione delle tariffe e l'eliminazione delle altre misure restrittive. Lo sviluppo mondiale esige la creazione di spazi più ampi di quelli nazionali (la liberalizzazione non si limita al movimento di merci). Per questo motivo è stato promotore di importanti provvedimenti legislativi finalizzati a incoraggiare l'afflusso di investimenti stranieri in Italia⁶⁵. Le sue riflessioni appaiono ancora straordinariamente attuali, nonostante più di sessanta anni ci separino dalla sua scomparsa (1956) e più di un secolo dalla nascita (1903).

Vanoni, come i grandi, è in anticipo sui tempi, attraversa da giovane studioso grandi cambiamenti: la caduta di un sistema, la nascita di un nuovo assetto democratico, il trapasso istituzionale del sistema monarchico, l'avvento della Repubblica e, infine, l'introduzione di una nuova Carta costituzionale che ridisegna un nuovo affresco istituzionale e giuridico.

Tuttavia, non sembra scontare la fatica dell'innovazione, attraversa con leggerezza e solidità i cambiamenti. I percorsi sono caratterizzati da un sotteso e continuo domandarsi, dove tutto sembra messo in discussione e nulla viene dato per scontato. Il suo pensiero presuppone sempre degli interrogativi (mai retorici) che si rinnovano fino a sviluppare considerazioni capaci di cogliere l'essenza stessa delle categorie normative. Le argomentazioni sono fondate sulla antica sapienza di chi ha ben chiaro come la distinzione tra scienze non sia riconducibile all'oggetto, bensì alla sottesa prospettiva (soprattutto per le scienze giuridiche).

Il diritto procede per evidenze. Significativo, fin dalle opere giovanili, il modo di approssimarsi ai fenomeni, accompagnato da un linguaggio limpido in cui i profili storici e giuridici si fondono. Un'analisi lucida rappresentata con rara capacità argomentativa in cui Economia e Diritto sembrano non avere limiti o confini, creando una virtuosa sinergia capace di generare sviluppo economico. Elabora innovativi modelli senza caricarli di sovrastrutture, attento alle concrete manifestazioni, riuscendo a non perdere di vista la visione generale. In tale prospettiva, sperimenta programmi in un equilibrato temperamento tra teoria e prassi con decisione e chiarezza, non su problematiche marginali ma su tematiche di rilievo come la giustizia sociale.

Per certi versi è stato capace di indicare il percorso e, per arrivare a tanto, è riuscito a spogliarsi nella giusta misura di quegli schemi pubblicistici che, a volte, diventano ingombranti sovrastrutture e condizionano il pensiero e le analisi. Una visione che gli ha consentito di intervenire sul presente in modo chiaro, a differenza di quanto accade nel contesto attuale in cui il giurista si muove con (troppa) prudenza, tormentato da molteplici preoccupazioni e affascinato da insidiose lusinghe e derive.

I risultati si videro e gli sopravvissero. Un uomo straordinario il cui senso dello

⁶⁵ Cfr. L. 7 febbraio 1956, n. 43, *Disposizioni in materia di investimenti di capitali esteri in Italia*. Il provvedimento mirava a promuovere capitali esteri per contribuire allo sviluppo del reddito nazionale.