

CONCETTI GENERALI

1. — *Le varie specie di tributi.*

Come in genere negli Stati moderni, così in quello italiano, la enorme massa di danaro occorrente per *soddisfare* le sempre crescenti esigenze che esso è chiamato a soddisfare, proviene in minima parte dai proventi del suo patrimonio, nella quasi totalità dai *tributi*, e cioè dalle somme prelevate dallo Stato, in virtù della sua potestà d'impero, delle ricchezze dei cittadini.

I tributi a loro volta si distinguono in *imposte*, *tributi speciali* o *contributi* e *tasse*; le prime di gran lunga prevalenti sulle altre due specie.

L'imposta è la prestazione pecuniaria che lo Stato (o gli enti pubblici minori) ha il diritto di esigere, in virtù della sua potestà d'impero, nei casi, nella misura e nei modi stabiliti dalla legge, allo scopo di conseguire un'entrata.

Il tributo speciale è la prestazione dovuta da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare *vantaggio* economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta.

La *tassa* è la prestazione pecuniaria dovuta ad un ente pubblico per la esplicazione di un'attività dell'ente stesso che concerne in modo particolare l'obbligato.

Tutte e tre le specie di tributi perciò danno origine ad un'obbligazione pecuniaria, che s'incontra dal soggetto passivo designato dalla legge non appena si verifica il presupposto di fatto cui la legge stessa ricollega il tributo; l'elemento differenziale consiste nella diversa natura del presupposto, e cioè: l'imposta si ricollega ad una situazione di fatto che intanto forma oggetto d'imposizione, in quanto è considerata la manifestazione diretta o indiretta, d'una certa capacità contributiva, senza relazione alcuna, neanche di fatto, con l'attività dell'ente pubblico; il tributo speciale trova invece il suo fondamento specifico nel particolare vantaggio dell'obbligato; la *tassa* ha come presupposto l'esplicazione di un'attività dell'ente pubblico che concerne particolarmente l'obbligato.

2. — La classificazione delle imposte.

Può farsi sotto vari aspetti giuridicamente rilevanti

a) riguardo all'*oggetto*, le imposte si distinguono in *dirette* e *indirette*: le prime colpiscono una manifestazione *immediata* della capacità contributiva del cittadino, e cioè il *patrimonio* o il *reddito*; le altre una manifestazione *mediata*, e cioè o lo *scambio*, o il *consumo* della ricchezza (v. oltre n. 6 e 14);

b) Le imposte dirette si suddividono in *personali* e *reali* o, più propriamente, *soggettive* e *oggettive*: le prime colpiscono l'insieme dei redditi o dei beni del contribuente, o anche una parte di essi, ma in quanto spettano a una data persona, e quindi avuto riguardo, in misura più o meno larga, alle sue condizioni; le altre riflettono singoli beni o redditi o anche gruppi di beni o di redditi, considerati nella loro oggettività, senza riguardo alla condizione personale del soggetto.

Nel nostro ordinamento sono soggettive l'imposta complementare sul reddito e quella di manomorta; sono oggettive le imposte sui terreni, sui fabbricati, sui redditi di ricchezza mobile, sul patrimonio, sui dividendi e sui fratti dei titoli al portatore.

c) Riguardo al *soggetto attivo*, a vantaggio del quale sono stabilite, le imposte possono essere statali, provinciali, comunali o devolute ad altro ente pubblico.

d) Secondo il modo in cui il tasso d'imposta, fisso o variabile, è applicato alla base imponibile, le imposte si distinguono in *fisse*, *proporzionali*, *graduali* o *progressive*

e) Alcune imposte (indirette) assumono infine la qualificazione di *principali*, *complementari* o *suppletive*, secondo che sono riscosse al momento dell'accertamento iniziale o in un momento successivo, e ciò o a seguito di nuovi elementi di fatto sopraggiunti o precedentemente ignorati, o per un errore in cui sia incorso l'ufficio finanziario nella prima determinazione del debito.

3 — L'accertamento dell'imposta.

Poichè la legge ricollega la nascita e la misura del debito d'imposta al verificarsi di una determinata situazione di fatto, per stabilire in concreto se un debito d'imposta sia sorto, e quale sia l'ammontare, occorre ricercare e valutare tutti gli elementi dai cui concorso derivano l'esistenza e la misura dell'obbligazione tributaria.

In ciò consiste l'*accertamento* dell'imposta, che costituisce una condizione non per la nascita, ma per la *esigibilità* del credito tributario. Le forme dell'accertamento variano dall'una all'altra imposta; tuttavia, prescindendo dai casi eccezionali, in cui l'accertamento è compiuto dallo stesso debitore, vi è per la maggior parte dei tributi un procedimento di accertamento che può dirsi normale, le cui linee sono le seguenti:

a) E' fatto obbligo anzitutto allo stesso soggetto passivo di dichiarare all'autorità finanziaria la situazione di fatto che dà luogo al tributo, con l'indicazione degli elementi necessari alla determinazione del debito d'imposta.

b) Ma poichè, nel fatto, la dichiarazione può mancare o essere incompleta, o inesatta, le leggi tributarie conferiscono determinati poteri all'autorità finanziaria o impongono un dato comportamento ai cittadini, allo scopo di rendere possibile la conoscenza dei dati di fatto non denunciati, o inesattamente denunciati.

c) Sulla base della dichiarazione del contribuente o degli elementi raccolti d'ufficio, l'autorità finanziaria determina unilateralmente in una cifra il debito d'imposta, dandone comunicazione al debitore.

d) Contro la suddetta determinazione, il contribuente, che la ritenga ingiusta, ove non addivenga ad un accordo con l'ufficio finanziario (*concordato*) può sperimentare i rimedi giuridici apprestati dalla legge, e cioè, secondo i vari gruppi d'imposte e secondo i vari casi, il ricorso gerarchico all'autorità superiore (Intendenza di Finanza e Ministro), il ricorso alle speciali Commissioni o ad altri organi amministrativi; l'azione giudiziaria, la quale però è normalmente esclusa per le questioni di *semplice estimazione* della base imponibile e dev'essere inoltre in ogni caso preceduta dal pagamento del tributo nella misura accertata dall'autorità finanziaria (*soloe et repete*), tranne che non si tratti di un'imposta suppletiva.

4. — La riscossione delle imposte.

Possono seguirsi due sistemi: o lo Stato vi provvede direttamente, per mezzo dei suoi organi, o ne affida l'incarico ad una persona estranea all'organizzazione amministrativa. In Italia questo secondo modo è quello in vigore per quasi tutte le imposte dirette statali e per i tributi degli enti locali, mentre il primo ha luogo generalmente per le imposte indirette.

a) Allorchè lo Stato affida ad altri la riscossione delle imposte, il relativo rapporto può essere di *appalto* o di *esattoria*.

Si ha il rapporto di appalto, quando la persona incaricata della riscossione si obbliga di corrispondere allo Stato una somma fissa, preventivamente determinata in base al presumibile gettito del tributo e non suscettibile quindi di variazioni, quale che risulti poi in effetti l'importo della riscossione. Negli attuali ordinamenti tributari questo sistema ha per ovvie ragioni, limitatissime applicazioni; se ne ha un esempio nella riscossione delle imposte di consumo nei Comuni minori (art. 76 T. U. 14 settembre 1931, n. 1175).

Nel rapporto di esattoria, invece, l'esattore pur essendo tenuto a versare alle scadenze prestabilite, l'ammontare delle rate risultanti dal ruolo, (ciò che si vuole esprimere con la frase che l'esattore risponde del *non riscosso per riscosso*) alla fine, però della gestione ha diritto al rimborso delle quote inesigibili, e cioè delle quote d'imposta che non è riuscito a riscuotere, nonostante che abbia sperimentato puntualmente la procedura esecutiva (art. 37 T. U. 17 ottobre 1922, n. 1401, modif. con la legge 16 giugno 1939, n. 942).

L'esattore, dopo aver notificato al contribuente, nel termine stabilito, la *cartella esattoriale*, contenente l'indicazione del reddito im-

ponibile, dell'aliquota d'imposta, dell'ammontare del tributo annuale e dell'importo delle singole rate, ove il debitore non paghi, gli notifica l'*avviso di mora*, equivalente al precetto del processo comune, iniziando così il procedimento coattivo, dapprima sui mobili, indi sugli immobili, del debitore, secondo il modello del processo esecutivo ordinario, benchè con una notevole semplificazione di forme.

b) Un regolamento alquanto diverso vige per la riscossione dei tributi da parte dell'ufficio finanziario. Questa *notifica* al contribuente l'*ingiunzione*, atto caratteristico di questo procedimento, che determina in concreto il debito d'imposta e ne ingiunge il pagamento all'obbligato. L'ingiunzione è vidimata e resa esecutoria dal pretore, che esercita in questo caso una funzione amministrativa, non giurisdizionale, limitandosi a controllare la regolarità formale dell'atto ingiuntivo. Il debitore può proporre opposizione dinanzi al giudice ordinario, il quale però non solo non sospende l'esecuzione, tranne che si tratti d'un'imposta supplementare, ma non è neppure ammissibile il giudizio, senza il previo pagamento del tributo (v. su tutto ciò, art. 144 segg. della legge del registro 30 dic. 1923, n. 3269).

Il procedimento di espropriazione, mobiliare o immobiliare, si effettua secondo le norme contenute nel T. U. 14 aprile 1910, n. 659 sulla riscossione delle entrate patrimoniali.

5. — *Le sanzioni fiscali.*

Per la violazione delle norme tributarie sono stabilite varie sanzioni, le quali, a norma della legge 7 gennaio 1929, n. 4, si distinguono in *penali e civili o amministrative*.

A) Le sanzioni penali sono quelle e soltanto quelle, previste dal codice penale per i delitti (la reclusione e la multa) e per le contravvenzioni (l'arresto e l'ammenda), sicchè quando una legge finanziaria commina per una data violazione una delle pene previste dal codice penale, allora, e soltanto allora, si dirà che quella violazione costituisce un reato.

B) Le sanzioni civili sono:

a) La *pena pecuniaria*, che è stabilita dalla legge entro un minimo ed un massimo ed è poi applicata avuto riguardo così alla gravità della violazione come alla personalità del trasgressore;

b) La *sopratassa*, che è determinata dalla legge in una somma fissa, corrispondente all'ammontare del tributo, ovvero ad una frazione o ad un multiplo di esso.

Altra sanzione, di carattere accessorio, è quello della chiusura di un pubblico esercizio o negozio, ovvero di uno stabilimento commerciale o industriale, chiusura che non può avere durata inferiore a tre giorni nè superiore ad un mese.

Il procedimento amministrativo o giudiziario per l'applicazione delle sanzioni non è uniforme per tutte:

a) Per le sopratasse, si applicano le medesime norme stabilite per l'accertamento e la riscossione delle varie imposte a cui rispettivamente si riferiscono.

b) La pena pecuniaria è applicata dall'intendente di finanza con provvedimento motivato, avente la forma di ordinanza. Se la pena è stabilita in misura non superiore nel massimo a L. 10.000, la suddetta ordinanza è definitiva, altrimenti contro la medesima è consentito il ricorso al Ministro delle Finanze, che provvede con decreto contro il quale non è ammesso alcun ulteriore gravame; questa espressione è stata tuttavia esattamente interpretata nel senso che non esclude l'azione giudiziaria.

c) Per i reati, la competenza a giudicarne spetta all'intendente di finanza, quando si tratta di contravvenzioni per le quali la legge stabilisce la sola pena dell'ammenda; al tribunale, per ogni altro reato.

LE IMPOSTE DIRETTE

Le imposte dirette, come si è accennato, colpiscono o il *patrimonio* o il *reddito* delle persone soggette alla potestà finanziaria dello Stato.

L'imposta sul patrimonio poi, può assumere una duplice configurazione, secondo che la legge consideri come base imponibile il *valore* del patrimonio o la *rendita* complessiva del medesimo. Nel primo caso, com'è intuitivo, le aliquote di un'imposta *periodica* sul patrimonio dovrebbero essere così lievi da rendere possibile al contribuente di soddisfare il suo debito con i frutti del patrimonio stesso; altrimenti essa si tradurrebbe in un progressivo incameramento delle fortune private.

In Italia, un'imposta *straordinaria* sul patrimonio fu dapprima istituita col R. D. L. 24 novembre 1919, n. 2169; indi, nel giro degli anni 1936-1938, per le eccezionali esigenze della finanza statale furono istituite altre tre imposte patrimoniali, anch'esse di carattere straordinario: sulla proprietà immobiliare; sul capitale delle società per azioni; sul capitale delle aziende industriali e commerciali, delle quali ultime due, consistenti in un debito unico pagabile a rate, si è già esaurita l'applicazione, mentre la prima, abbinata al prestito redimibile, autorizzato col R.D.L. 5 ottobre 1936, n. 1745, avrà la medesima durata del prestito, e cioè di 25 anni a partire dal 1. gennaio 1938.

Con decorrenza infine dal 1. luglio 1940 è stata istituita un'imposta *ordinaria* sul patrimonio, che colpisce tutti i beni esistenti nel Regno con l'aliquota del 0,75% del loro valore patrimoniale netto.

6. — Le varie specie di tributi.

Un'imposta invece sul patrimonio commisurata al reddito è, a mio avviso, quella che colpisce gli enti di manomorta.

Ma le fondamentali imposte dirette di carattere permanente sono quelle che colpiscono il reddito. Esse devono essere coordinate fra

loro, nel senso di attuare il postulato dell'eguaglianza tributaria, e quindi, o devono colpire tutto indistintamente il complesso dei redditi di ciascun contribuente, ovvero, se colpiscono i singoli redditi, devono, nel loro insieme, esaurire tutti i possibili redditi.

Nel nostro sistema tributario i due criteri sono combinati fra loro. Da un lato, infatti, esistono tre imposte *reali e speciali* (l'imposta sui terreni, l'imposta sui fabbricati, l'imposta sui redditi mobiliari), le quali esauriscono le varie categorie di reddito, tanto più che sotto l'imposta mobiliare ricadono tutti i redditi non colpiti dalle altre due imposte. Esiste, poi, un'imposta *personale e globale*, l'imposta complementare progressiva sul reddito, il cui oggetto è costituito dal complesso dei redditi di ciascun contribuente, già profondamente colpiti dalle suddette imposte speciali.

Vi sono, infine, altre quattro imposte dirette, giustificate da ragioni speciali, e cioè l'imposta straordinaria progressiva sui compensi degli amministratori e dirigenti delle società commerciali e l'imposta straordinaria sui maggior utili relativi allo stato di guerra.

7. — *L'imposta ordinaria sul patrimonio.*

Istituita col R. D. L. 12 ottobre 1939, n. 1259, essa ha carattere *oggettivo*, in quanto non colpisce il patrimonio complessivo dei singoli contribuenti, ma tutti i beni esistenti nello Stato, distintamente considerati (solo per le società e altri enti il loro patrimonio è considerato globalmente sulla base dei rispettivi bilanci), al netto delle passività. Non vi sono soggetti i cespiti patrimoniali che non raggiungono le L. 10.000: ma devono essere cumulate tutti i beni soggetti all'imposta posseduta dalla medesima persona.

Per la determinazione della base imponibile occorre distinguere i contribuenti in genere dalle società azionarie ed altri enti e dalle società e ditte straniere

a) Per la prima categoria di soggetti passivi la valutazione dei beni è fatta sulla base della media del loro valore venale in comune commercio nel triennio antecedente a quello della dichiarazione della rettificazione e con l'adozione dei più specifici criteri dettati dalla legge in relazione alle varie specie di beni.

b) Per le società azionarie, per gli istituti di credito e in genere per gli enti riguardo ai quali l'accertamento dell'imposta mobiliare avviene in base al bilancio, l'imposta è dovuta sull'ammontare del capitale sociale sottoscritto e versato e delle riserve ordinarie e straordinarie risultanti dal bilancio di ciascun anno, dedotte le perdite riportate a nuovo; ma per le società azionarie questo criterio si contempera con quello desunto dalla valutazione del capitale agli effetti dell'imposta di negoziazione.

c) Il patrimonio delle società o ditte straniere, che sotto qualsiasi forma operano in Italia, è valutato in base al capitale che comunque risulta investito ed esistente nel Regno.

L'accertamento rimane invariato per un triennio, tranne che per gli enti tassabili in base al bilancio, per i quali esso è annuale.

8. — *L'imposta di manomorta.*

Ad essa sono soggetti tutti gli enti pubblici e privati, anche se aventi una mera esistenza di fatto, allorchè posseggono un patrimonio mobiliare o immobiliare, che, per effetto della sua destinazione ad uno scopo di natura permanente, sia sottratto al comune commercio (manomorta); tali, ad es., i comuni, le provincie, gl'istituti di carità e di beneficenza, le casse di risparmio (non le società commerciali, i monti di pietà, ecc.).

L'imposta colpisce tutte le rendite *patrimoniali* dell'ente, *reali* o *presunte*, al netto delle passività, non gli assegni precari, le elargizioni, le entrate di diritto pubblico o i redditi derivanti da un'attività commerciale.

L'aliquota dell'imposta è di L. 7,20 per ogni cento lire di rendita; ma per gl'istituti di carità, di beneficenza, d'istruzione, di educazione e di culto è ridotta a cent. 90.

L'accertamento dell'imposta, che è fatto dagli uffici del registro su denuncia del contribuente, è invariabile per un quinquennio per quel che riguarda il reddito dei beni; delle variazioni patrimoniali, invece, si tiene conto in ciascun anno, purchè denunciate entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

9. — *L'imposta sui terreni.*

Questa, che è la più antica fra le imposte dirette oggettive, colpisce tutti i *terreni di coltivazione*, tanto se producono effettivamente un reddito, quanto se sono suscettibili di produrlo, compresi, quindi, quelli destinati a scopo di delizia, come parchi, giardini, ecc. i quali anzi sono valutati mediante parificazione ai migliori fra i terreni contigui, tranne che non siano da considerare come accessori di fabbricati rurali (art. 18 T. U. 8 ottobre 1931, n. 1570).

Debitore dell'imposta è, in via di principio, il *proprietario* del fondo o colui che ha su di essa un *diritto reale di godimento* (usufruttuario, usuario, enfiteuta).

L'imposta sui terreni non è commisurata a tutto indistintamente il reddito che in concreto essi producono, ma soltanto alla parte di esso costituente il reddito « dominicale ». Occorre all'uopo ricordare che il reddito complessivo di un terreno coltivato si scompone in tre parti:

a) la rendita fondiaria o rendita ricardiana, rappresentata dal maggior profitto di cui beneficiano i possessori dei terreni più fertili o posti in condizioni più vantaggiose di fronte ai possessori delle terre di reddito minimo;

b) l'interesse dei capitali investiti stabilmente nel terreno per accrescerne la produttività; così le costruzioni rurali, le opere di bonificazione, di irrigazione e in genere di miglioramento agrario,

c) il profitto del coltivatore.

I due primi fattori costituiscono il reddito dominicale soggetto all'imposta fondiaria; il terzo è il reddito agrario. Quest'ultimo fino a tutto il 1922 era assoggettato all'imposta mobiliare, solo se ed

In quanto spettasse ad una persona estranea alla proprietà del fondo (art. 9 T. U. 24 ag. 1877, n. 4021, sull'imposta di ricchezza mobile), altrimenti sfuggiva a qualsiasi tributo. Era una sperequazione evidente, rimossa col R. D. 4 gennaio 1923, n. 16, che ha sottoposto il reddito agrario, anche nel secondo caso, all'imposta di ricchezza mobile.

L'imposta in quasi tutti gli stati moderni è accertata col sistema del *catasto*, consistente nella rilevazione che in un certo momento si fa di tutto il territorio nazionale, diviso in porzioni, per ciascuna delle quali si determina l'estensione e la cultura, il nome del possessore e il reddito.

In Italia con la legge 1. marzo 1886, n. 3682 fu disposta la formazione d'un nuovo catasto *geometrico particellare* uniforme, fondato sulla misura e sulla stima: in esso, cioè, le singole particelle, delle quali ciascuna è costituita da una porzione continua di terreno o da un fabbricato, che siano situati nel medesimo comune, appartengano allo stesso possessore, e siano della medesima qualità o classe o abbiano la stessa destinazione, sono rilevate nella loro precisa configurazione e così rappresentate sulla carta (mappa).

L'imposta, che era prima applicata col metodo del *contingente*, secondo il quale si stabiliva preventivamente il gettito complessivo del tributo, che era poi ripartito fra i singoli possessori è stata trasformata, come tutte le altre, in un'imposta di *quotità*, con decorrenza dal 1. gennaio 1925, e colpisce, con l'aliquota del 10%, l'estimo catastale, che rappresenta il reddito *medio ordinario continuativo*; il che vuol dire doversi considerare il fondo nella condizione di una normale coltivazione, tenendosi conto, non del più alto reddito che esso può dare per effetto di straordinarie vicende stagionali o per una eccezionale diligenza del proprietario, nè del minor reddito derivante da condizioni eccezionalmente sfavorevoli, bensì del reddito medio, che si può presumere duraturo entro certi limiti di tempo.

10. — *L'imposta sui fabbricati.*

Dapprima congiunta con l'imposta sui terreni, ne fu distaccata con la legge 26 gennaio 1865, n. 2136. Ad essa sono soggette tutte in genere le *costruzioni stabili* suscettibili di produrre un reddito. L'elemento caratteristico della costruzione stabile è dato, più che dalla sua materialità, dalla sua destinazione, e quindi ricorre ogni qualvolta si ha un complesso di materiali di qualunque specie, anche se ridotti alla più semplice espressione, in qualsiasi modo collegati fra loro e col suolo, destinato ad adempiere alla sua funzione senza essere trasportato da un luogo all'altro (tali, ad es., le edicole per la vendita dei giornali, le baracche, ecc.).

Nell'ambito dell'imposta non sono però compresi i fabbricati rurali e gli opifici industriali (non affittati).

La legge intende per *costruzioni rurali* quelle che appartengano allo stesso proprietario dei terreni cui servono e siano inoltre destinate:

a) all'abitazione di coloro che attendono col proprio lavoro alla manuale coltivazione della terra;

b) al ricovero del bestiame necessario per quella coltivazione o alimentato da quei terreni;

c) alla conservazione e prima manipolazione dei prodotti agrari dei terreni, nonché alla custodia e conservazione delle macchine e degli attrezzi che servono alla coltivazione dei terreni medesimi;

b) Quanto agli *opifici industriali*, essi furono esclusi dall'imposta edilizia col R. D. 30 dicembre 1923, n. 3069 in base alla considerazione che, trattandosi di costruzioni appartenenti nella generalità dei casi, alla medesima persona che se ne serve per il suo esercizio industriale, la distinzione fra il reddito locativo del fabbricato, soggetto all'imposta edilizia, e il reddito industriale, colpito dall'imposta mobiliare era, non solo difficoltosa, ma soprattutto artificiosa, dato che alla formazione del reddito complessivo industriale concorrono inscindibilmente così l'edificio come gli altri fattori della produzione. Senonché con l'art. 28 del R. D. L. 24 ottobre 1935, n. 1887 si sono distinti gli opifici, nei quali l'industria è esercitata direttamente da chi ne è proprietario, da quelli che l'industriale tiene in affitto; e mentre per i primi si è mantenuta in vigore la norma succitata, per gli altri si è stabilito che il canone di affitto è soggetto all'imposta sui fabbricati. Il medesimo art. 28, poi, ha opportunamente esteso la condizione tributaria degli opifici industriali « ai fabbricati costruiti per le speciali esigenze di una specifica attività industriale o commerciale, e tali da non essere suscettibili di destinazione ordinaria senza radicali trasformazioni ».

Soggetto passivo dell'imposta è il proprietario del fabbricato o colui che ne gode il reddito in virtù di un diritto reale; l'usufruttuario, l'usuario, l'avente un diritto di abitazione, l'enfiteuta, il superficario.

La *base imponibile* del tributo è costituita dal reddito locativo, e cioè dalla somma che il proprietario percepisce a titolo di *affitto* del fabbricato, o che potrebbe ritrarre ove lo affittasse. Ma, essendosi disposta, col R. D. L. 13 aprile 1939, n. 652, la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, le risultanze di esso costituiranno, dopo che sarà attivato, la base normale per l'applicazione dell'imposta. Su questo punto, perciò, il regolamento dell'imposta edilizia verrà ad essere sostanzialmente identico a quello dell'imposta sui terreni: non più sarà colpito il reddito effettivo di ciascun fabbricato, individualmente considerato, ma la rendita media ordinaria ritraibile da tutti quelli che appartengono alla medesima categoria e alla medesima classe, al netto delle spese e perdite eventuali.

L'aliquota dell'imposta è del 10%.

L'accertamento, nel sistema attuale, è fatto su denuncia del contribuente e, quando sia divenuto definitivo, resta invariabile fino a che non sia disposta ed eseguita una *revisione generale* di tutti i redditi dei fabbricati, o fino a che non si verifichino le condizioni per una *revisione parziale*, la quale non è ammessa se non quando il reddito lordo dello stabile aumenti o diminuisca di un *terzo* in dipendenza di una *causa con effetto continuativo*.

Allorché, invece, è entrato in vigore il nuovo catasto edilizio urbano, sarà questa la base, per l'accertamento dell'imposta, e come

del catasto terreni l'unità elementare è la particella, così del catasto urbano è l'unità immobiliare, considerandosi tale « ogni parte di immobile, che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile e atta a produrre un reddito proprio ».

11. — *L'imposta sui redditi di ricchezza mobile.*

È la più importante delle imposte dirette, sia per l'entità del gettito finanziario, sia per le molteplici e interessanti questioni cui dà luogo la sua applicazione. È anch'essa, come le due precedenti, un'imposta oggettiva, data che colpisce i *singoli redditi*, quali sono prodotti ciascuno dalla propria causa generatrice: interessi dei capitali, profitti industriali, redditi derivanti da una speculazione commerciale anche isolata, salari degli operai, ecc. (T. U. 24 agosto 1877 n. 4021)

Sono sottoposti a tribut. tutti i *redditi di ricchezza mobile esistenti nello Stato*, il che implica una triplice indagine, dovendosi anzitutto precisare il concetto di *reddito* in contrapposto a quello di capitale; sceverare poi i redditi *mobiliari* da quelli di altra natura; in terzo luogo discriminare i redditi *mobiliari esistenti nello Stato* da quelli esistenti fuori dello Stato.

a) La nozione di reddito imponibile presenta molte difficoltà. È chiaro che deve trattarsi di una *nuova ricchezza*, che si aggiunge a quella preesistente, o, più esattamente, di un aumento di valore, che si verifica nel patrimonio d'un soggetto in un dato momento o in un determinato periodo di tempo. Questo aumento, poi, deve dipendere, sia pure occasionalmente, dall'impiego del capitale o dell'attività umana, restando quindi esclusi gli acquisti a titolo gratuito; dev'essere effettivo e concretamente determinabile in danaro sicché non son imponibili i plus valori dei titoli; l'avviamento dell'azienda fin quando non siano realizzati; dev'essere riferito ad un soggetto e ad un certo periodo di tempo, che per i redditi continuativi, è l'ann. solare, mentre, per le operazioni isolate, il reddito colpito è quello che risulta dalla conclusione dell'affare.

Il reddito imponibile può quindi definirsi « l'aumento di valore, concretamente determinabile in danaro, che si verifica nel patrimonio di una persona o di un ente, considerato come soggetto passivo d'imposta, nel momento o nel periodo di tempo previsto dalla legge, in dipendenza dell'impiego del capitale o dell'attività umana o di entrambi questi fattori ».

b) Tutti i redditi non soggetti all'imposta sui terreni e a quella sui fabbricati ricadono sotto l'imposta mobiliare, che è stata appunto definita un'imposta residuale: tali sono i redditi *non fondiari*, e cioè non dipendenti dal diritto di proprietà o da altro diritto reale: tali anche i redditi che hanno origine bensì dallo sfruttamento del proprio fondo, ma alla cui produzione concorrono altri fattori, o anch'essi di carattere agrario, ma estranei alla proprietà del fondo, ovvero di carattere diverso, e cioè industriale o commerciale.

c) Sono considerati redditi *esistenti nello Stato*: tutti quelli iscritti negli uffici ipotecari dello Stato o altrimenti risultanti da atti pubblici nominativi fatti nello Stato; tutti quelli *dovuti*, a chiunque e dovunque, dello Stato o da enti esistenti o da persone residenti nello Stato; tutti quelli derivanti da industrie, commerci, impieghi e professioni *esercitate* nello Stato, ed in generale ogni specie di reddito che si *produca* nello Stato.

Una particolare norma è dettata dalla legge per le società azionarie, nel cui reddito devono indistintamente computarsi tutte le somme ripartite sotto qualsiasi titolo fra i soci e quelle portate in aumento del capitale o del fondo di riserva o altrimenti impiegate anche in estinzione dei debiti: con la quale norma, però, non si è affatto inteso di introdurre, per le dette società, una nozione di reddito diversa da quella che risulta dai principi generali sopra enunciati.

Sono anche soggetti all'imposta mobiliare i *redditi agrari*, che il proprietario ritrae dalla coltivazione del suo fondo, tanto se eseguita direttamente (in economia) quanto se col sistema della mezzadria o colonia, nonchè il reddito del mezzadro o colono. Ai termini del R. D. L. 4 aprile 1939, n. 589, che ha disposto la revisione generale degli estimi dei terreni, il reddito agrario è determinato dagli stessi organi e con le medesime operazioni previste per la formazione dei nuovi estimi censuari.

L'imposta colpisce il reddito *netto*; dall'entrata lorda devono quindi detrarsi le *spese secondo questi principi*:

a) dato il carattere oggettivo dell'imposta, deve tenersi conto, nella determinazione dei singoli redditi, solo delle spese occorse per la produzione di ciascuno di essi, non di quelle incontrate dal medesimo contribuente per la produzione di altri redditi o per altri scopi;

b) deve trattarsi di spese *necessarie*, o quanto meno *utili* alla produzione del reddito, come il consumo di materie greggie e strumenti, gli stipendi e le mercedi ad impiegati e operai;

c) devono infine riferirsi le spese alla produzione *attuale* del reddito e quindi al periodo di tempo che la legge considera per la sua determinazione.

Sono infinite deducibili le *annualità passive* che aggravano il reddito, e cioè gl'interessi dei debiti incontrati per la formazione, conservazione o incremento del reddito, alla condizione che siano accertati la persona e il domicilio dei rispettivi creditori nello Stato, in modo che la relativa imposta possa dalla finanza essere accertata a carico di quest'ultimi.

Le aliquote dell'imposta sono le seguenti:

per la cat. A: 30 %;

per la cat. B: 26 %;

per la cat. C1: 16%;

per la cat. C2: 8%; aliquota ridotta al 4% per gli operai.

I redditi agrari sono colpiti con l'aliquota del 20 %.

Le suddette aliquote, però, si applicano con le seguenti riduzioni:

a) dai redditi di cat. B non superiori a L. 10.000 si detrae il 25%; da quelli superiori la somma fissa di L. 2.500;

b) i redditi di cat. C1 sono esenti fino all'ammontare di L. 6.000 ragguagliato ad anno;

c) i redditi di cat. C2 sono esenti fino all'ammontare di L. 12.000 ragguagliato ad anno.

Diversa dalle detrazioni, di cui si è ora parlato, è l'esenzione del minimo imponibile: i possessori dei redditi di cat. B, C1 e C2 non sono soggetti all'imposta se la somma di tutti i loro redditi, mobiliari o immobiliari, non raggiunge nell'anno, le L. 8.000. A questo effetto i redditi di cat. C1 e C2 si calcolano, non nella loro integrità, ma al netto delle detrazioni per essi stabilite.

L'accertamento e la riscossione dell'imposta si eseguono o per ritenuta diretta o col normale sistema dei ruoli.

Il metodo della ritenuta diretta consiste in ciò che lo Stato, nel disporre il pagamento d'una somma, costituente un reddito per il creditore, senz'altro trattiene la quota d'imposta dovuta sulla somma stessa. Questo è il sistema prescritto per tutti i compensi, assegni, indennità di qualunque specie dovuti dallo Stato, sia ai propri dipendenti sia ad estranei, escluse soltanto le somme pagate a titolo di rimborso di spese.

In tutti gli altri casi il contribuente deve presentare la dichiarazione, non solo dei redditi propri, ma anche dei suoi dipendenti (e pagare l'imposta per conto di essi, salvo *ripulsa*, che ora è obbligatoria), con la quale si apre il normale procedimento di accertamento. Questo, divenuto definitivo, esplica la sua efficacia anche per i successivi periodi d'imposta, fino a che non ne sia chiesta, di anno in anno, la revisione o dal debitore o dall'ufficio finanziario.

Ma per le società azionarie o a garanzia limitata, per gli istituti di credito, le casse di risparmio, le provincie, i comuni e gli enti morali di ogni genere tenuti alla compilazione dei bilanci, l'imposta è commisurata al bilancio dell'anno solare antecedente a quello in cui dev'essere presentata la dichiarazione: bilancio detto di *commisurazione*, che serve di base per la tassazione del secondo anno ad esso successivo; ad es. il bilancio del 1945, presentato nel 1946, per la tassazione del 1947 (sistema chiamato della *rotazione dei bilanci*). Questa tassazione, però, ora ha sempre carattere provvisorio; quella definitiva è eseguita annualmente in base al bilancio di *competenza*, provvedendosi poi al relativo conguaglio.

12. — *L'imposta complementare progressiva sul reddito.*

E' un'imposta personale e globale, che integra il sistema tributario, in quanto colpisce il reddito complessivo di ciascun individuo, in misura progressiva, per controbilanciare gli effetti delle altre imposte dirette le quali, tenendo conto d'una parte soltanto dei redditi del contribuente, non si adeguano alla sua completa capacità contributiva, e soprattutto delle imposte indirette, alcune delle quali

si traducono in un prelievo di ricchezza in ragione inversa della capacità contributiva del cittadino.

Sono soggetti passivi dell'imposta soltanto le persone fisiche, ciascuno è soggetto al tributo non soltanto per i redditi propri, ma anche per quelli di altre persone, se di essi ha la libera disponibilità, l'uso o l'amministrazione senza l'obbligo di rendiconto; i redditi della moglie, che non sia effettivamente e legalmente separata, si cumulano con quelli del marito (art. 1 e 2 R. D. 30 dicembre 1923, n. 3092).

Per la determinazione della base imponibile si tien conto oltre che dei redditi già iscritti agli effetti delle tre imposte speciali fondamentali e dei redditi ad esse soggetti, ma non ancora definitivamente accertati e valutati, anche di quelli, la cui esistenza si palesi per circostanze o elementi di fatto, con speciale riguardo al tenore di vita del contribuente.

Dalla somma dei redditi sono ammessi in detrazione due gruppi di oneri; il primo comprende le spese e le perdite sopportate nell'anno per la produzione dei singoli redditi, le imposte e tasse di ogni specie, le annualità passive, le ritenute di pensione, i premi di assicurazione, i contributi a casse di previdenza o di soccorso; il secondo gruppo riflette i cosiddetti carichi di famiglia, la cui detrazione ha luogo dal reddito già depurato dagli oneri sopra elencati e consiste in un ventesimo del reddito netto, ma non mai in misura eccedente le L. 6.000, per ciascun componente la famiglia, esclusi il contribuente e il coniuge.

Se dopo le suaccennate detrazioni, il reddito complessivo raggiunge le L. 12.000, l'imposta non si applica. L'aliquota sale, progressivamente, da un minimo del 2%, per i redditi di L. 12.000 ad un massimo del 75% per i redditi di L. 60 milioni. I celibi, però, dai 25 ai 65 anni compiuti (esclusi i sacerdoti, i grandi invalidi di guerra e del lavoro, gli ufficiali e sottufficiali delle forze armate, gli interdetti per infermità di mente, gli stranieri, i permanentemente inabili al lavoro), soggiacciono pure ad un'addizionale (la quota integrativa della soppressa imposta sui celibi), anch'essa progressiva, ma che non supera il 10%.

13. — Le altre imposte dirette.

A) *L'imposta straordinaria progressiva sui dividendi* colpisce, in aggiunta all'imposta mobiliare, i redditi in qualsiasi forma distribuiti ai soci e partecipanti delle società commerciali e in genere di tutti gli enti aventi fini industriali o commerciali, escluse le aziende municipalizzate, nella misura dal 5% sulla parte di redditi distribuiti oltre l'8 e fino al 9% sulla parte di redditi che supera il 14% (R. D. L. 5 ottobre 1936, n. 1744).

B) *L'imposta sui frutti dei titoli* colpisce, nella misura del 10% i dividendi, gli interessi, i premi ed i frutti di ogni genere delle azioni e dei titoli da chiunque emessi nel Regno, esclusi i titoli statali (R. D. L. 7 settembre 1935, n. 1627).

C) *L'imposta straordinaria sui compensi degli amministratori e dirigenti delle società commerciali* ha una duplice applicazione: essa, infatti, colpisce: a) i compensi corrisposti dalle società azionarie o da altri enti ai loro consiglieri di amministrazione in considerazione di questa loro qualità; b) i compensi corrisposti dalle società commerciali in genere e dagli altri enti a tutti i loro dirigenti come retribuzione suppletiva (oltre, cioè, allo stipendio fisso o ad una quota considerata come stipendio fisso) per l'opera da essi prestata (legge 1° luglio 1940, n. 803).

D) *L'imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra*: dal 1° gennaio 1939, e fino alla data che sarà stabilita con altra legge, i redditi industriali e commerciali, e cioè quelli classificati in cat. B agli effetti dell'imposta mobiliare (compresi gli utili derivanti dall'esercizio di affittanze agrarie), e quelli, inoltre, compresi nella cat. C-1, che derivano dall'esercizio di attività intermediarie (tali sono quelle dei mediatori di affari commerciali, degli agenti di cambio, dei commissionari, degli agenti e rappresentanti di commercio) sono soggetti, annualmente, per la parte eccedente il reddito ordinario, oltre che alla normale imposta di ricchezza mobile, ad un'imposta straordinaria (articolo 1 R. D. 3 giugno 1943, n. 598; art. 11 D. L. Lt. 10 agosto 1944, n. 159), che mira a devolvere parzialmente allo Stato i soprapprofitti, determinati dal cessato stato di guerra.

LE IMPOSTE INDIRETTE

14. — Concetto e distinzioni.

Le imposte indirette, pur ricollegandosi dal punto di vista finanziario a un concetto unico, al concetto cioè di colpire una manifestazione indiretta di capacità contributiva del cittadino, assumono le forme più svariate nell'aspetto, giuridico e danno luogo a istituti fra loro sostanzialmente distinti. Esse, infatti, possono assumere o la forma particolare della privativa fiscale, ovvero la forma ordinaria di un prelievo della ricchezza del cittadino in occasione d'una manifestazione di capacità contributiva, la quale può essere o lo scambio della ricchezza o il consumo.

A) Nella *privativa fiscale* lo scopo finanziario si raggiunge: 1° vietandosi ai privati la fabbricazione e la vendita di determinati generi; 2° oppure la vendita soltanto, imponendosi ai fabbricanti di cedere il prodotto esclusivamente allo Stato il quale diventa così libero nella fissazione del prezzo che può elevare fino al punto da compenetrare in esso, oltre al costo del prodotto, la quota d'imposta prestabilita. Naturalmente, però, non essendo coattivo il consumo dei generi monopolizzati, lo Stato, nel fissare il

prezzo, non sorpasserà di regola quel limite, oltre il quale si verificherebbe una contrazione del consumo e quindi una diminuzione del rendimento complessivo del monopolio.

I monopoli fiscali esistenti in Italia sono quelli del *sale*, del *tabacco*, delle *cartine* e dei *tubetti per sigarette* e del *lotto*.

B) Quanto alle *imposte sui trasferimenti*, è da notare che questi possono verificarsi o per atto *tra vivi*, o per *causa di morte*. Ai trasferimenti della prima specie corrisponde un gruppo di imposte assai vario e complesso, e cioè: le imposte di registro e quelle di bollo; le imposte dette in surrogazione del registro e del bollo; la sovrimposta di negoziazione dei titoli azionari; le imposte ipotecarie; quelle sulle assicurazioni e sui contratti di borsa.

I trasferimenti *mortis causa* soggiacciono all'imposta sulle successioni.

C) Nella generica denominazione di imposte sui consumi soggliano comprendersi tutte quelle destinate a gravare, in definitiva, sul consumatore. Senonchè, ordinariamente non è quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta, ma un'altra persona, che viene a trovarsi in un certo rapporto con la merce destinata al consumo, prima che essa pervenga nelle mani del consumatore. Si hanno, quindi altrettante sottospecie di imposte sui consumi secondo il momento in cui sorge e della persona su cui grava l'obbligazione tributaria. Più specialmente l'imposta può colpire la merce:

a) nel momento della produzione: imposte di fabbricazione;

b) nel momento della introduzione o dell'uscita delle merci dal territorio dello Stato: dazi di confine o doganali;

c) nel momento del passaggio della merce dall'industriale al commerciante, o dall'uno all'altro esercente, o da questo al consumatore: imposta sull'entrata;

d) nel momento in cui la merce è adoperata o, comunque, una certa utilità è goduta: imposta sugli autoveicoli, sui trasporti, sugli spettacoli, ecc.

Come si vede, solo in quest'ultimo caso l'obbligazione ricade a carico del consumatore; negli altri casi l'imposta dev'essere soddisfatta da una persona diversa, e cioè dal produttore, dall'importatore o esportatore, dall'industriale o dal commerciante, i quali tutti, secondo l'ordine economico dei rapporti, cercheranno di conglobare nel prezzo della merce l'imposta pagata, in modo che l'onere tributario sia sopportato dal consumatore: processo di traslazione che, nella massima parte dei casi, rimane estraneo al regolamento giuridico del tributo, pur costituendo il presupposto tenuto presente dal legislatore nell'istituire l'imposta: altre volte invece è regolato dalla stessa legge, che conferisce al debitore del tributo il diritto di rivalersi sul consumatore.

Tracciato così il quadro completo delle imposte indirette, accenniamo rapidamente a ciascuna di esse.

15. — Le imposte di registro.

La registrazione consiste nell'annotazione degli atti e dei trasferimenti nei pubblici registri a ciò destinati; essa accerta la legale esistenza degli atti in genere e imprime alle scritture private la data certa di fronte ai terzi (art. 3 R. D. 30 dicembre 1923, numero 3269; art. 2704 cod. civ.).

Vi sono soggetti: a) tutti gli *atti scritti* destinati a produrre un qualsiasi effetto giuridico (eccettuati quelli espressamente indicati dalla legge), anche se *nulli*, senza distinzione fra nullità assoluta e relativa o fra nullità e annullabilità; b) *le trasmissioni in immobili* a titolo di proprietà o di usufrutto, anche se non consti dell'esistenza di un atto scritto, quando ricorrano le presunzioni stabilite dalla legge; c) e così pure i contratti *verbali di locazione di immobili, le cessioni di aziende industriali e commerciali i contratti verbali di appalti e di concessione di pubblici servizi*; d) *le convenzioni verbali*, quando siano enunciate in un atto scritto, col quale abbiano una connessione diretta e tranne che non siano già estinte o si estinguano con l'atto stesso che le enuncia. Allorché, infine, si pronuncia una sentenza su domande fondate per convenzioni verbali, o per le quali, comunque, non siano stati enunciati titoli registrati, è dovuta, oltre alla tassa sulla sentenza, anche l'imposta alla quale la convenzione sarebbe stata soggetta, se registrata.

Sono soggetti passivi dell'imposta tutte le *parti contraenti* e talora anche coloro cui *profitta* l'esecuzione del negozio: così, per gli atti sottoposti a condizione sospensiva sono obbligati al pagamento tutti coloro cui profitta l'avveramento della condizione o l'esecuzione del contratto; per la riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, quelli a cui favre si opera la consolidazione, i loro eredi o aventi causa; per gli atti di ultima volontà, gli eredi e i legatari.

Sono poi obbligati a richiedere la registrazione e a pagare l'imposta i *notai* per gli atti celebrati col loro ministero o da essi autenticati, i *cancellieri* per gli atti dell'autorità giudiziaria, salvo rivalsa verso i soggetti passivi del tributo.

Per la determinazione della base imponibile nei trasferimenti a titolo oneroso devono tenersi presenti due elementi: quello del *valore verbale* dei beni trasferiti e quello del *corrispettivo* convenuto le parti; per i trasferimenti a titolo gratuito non è applicabile, si intende, se non il primo elemento. La legge tributaria indica, in via principale come base dell'imposta, l'insieme dei corrispettivi convenuti; all'uopo deve tenersi conto, non soltanto della somma versata dall'acquirente a titolo di prezzo, ma di ogni altro corrispettivo, di qualsiasi natura, e degli oneri che per effetto del trasferimento passano a carico del medesimo, così, ad es. dei debiti ipotecari a lui accollati.

Ma se la finanza ritiene l'ammontare dei corrispettivi *inferiore* al valore venale dei beni trasferiti, può, di regola, accertare l'imposta sulla base di questo valore, salvo il ricorso del contribuente alle competenti Commissioni.

Le aliquote sono stabilite nella tariffa annessa alla legge, e variano secondo la natura e l'oggetto dell'atto o del trasferimento; un atto che non è nominalmente indicato nella tariffa, è soggetto alla tassa da questa stabilita per l'atto col quale ha maggiore analogia.

16. — *Le imposte di bollo.*

L'ordinamento giuridico del bollo è così costituito: per determinate attività dell'individuo, alle quali la legge ricollega un dovere tributario, e che non possono essere esplicate senza l'uso della carta o di altra materia atta alla riproduzione di scritti o disegni, è fatto obbligo al contribuente di servirsi di una speciale carta posta in vendita esclusivamente dallo Stato (carta bollata), ovvero di applicare sulla carta comune o sulla materia diversa da questa una o più marche o uno o più contrassegni, anch'essi posti in vendita esclusivamente dallo Stato.

Così il contribuente, nel comprare la carta, la marca o il contrassegno, il cui valore intrinseco è quasi nullo, versa allo Stato una somma corrispondente al tributo che la legge gli impone per quella determinata attività che egli intende esplicare (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3268).

Il bollo si corrisponde in tre modi: ordinario, straordinario e virtuale.

Il modo ordinario è quello dell'impiego della carta bollata.

Il modo straordinario si distingue nelle quattro forme seguenti:

- a) applicazione delle marche da bollo;
- b) apposizione di un bollo speciale impresso mediante punzone dagli uffici del registro;
- c) apposizione del visto per bollo da parte dei medesimi uffici;
- d) applicazione di uno speciale contrassegno per gli avvisi su materia diversa dalla carta.

Il modo virtuale è quello del pagamento diretto del tributo all'ufficio del registro.

Il contribuente di regola non ha libertà di scegliere il modo di pagamento, essendo questo prestabilito dalla legge; quando si fa uso delle marche, queste devono essere annullate o dall'ufficio o, se la legge lo consente, dalla parte stessa.

17. — *Le imposte in surrogazione del bollo e del registro.*

Queste imposte derivano il loro nome dall'ufficio, che dovrebbero avere, di sostituire, per determinati atti o negozi le ordinarie imposte di registro o di bollo. Esse sono:

- a) l'imposta di negoziazione;
- b) l'imposta sul capitale delle società straniere;
- c) l'imposta sulle anticipazioni o sovvenzioni contro deposito o pegno.

A) *L'imposta di negoziazione o di circolazione* è dovuta (R.D.L. 15 dicembre 1938, n. 1975) su tutte le cartelle, i certificati, le obbligazioni, azioni ed altri titoli di qualunque specie e denominazione, da chiunque emessi, tanto provvisori quanto definitivi, sia nominativi che al portatore, purchè comunque suscettibili di negoziazione e anche se emessi da società non ancora costituite.

La misura normale dell'imposta è del 6 per mille all'anno ed è raggugliata al valore effettivo dei titoli.

B) *L'imposta sul capitale delle società straniere* colpisce annualmente con l'aliquota del 6 per mille il capitale destinato o effettivamente impiegato dalle società straniere alle loro operazioni in Italia.

C) *L'imposta sulle anticipazioni o sovvenzioni contro deposito o pegno* è un coacervo di imposte le quali colpiscono, distintamente, le operazioni di anticipazioni o sovvenzioni su deposito o pegno di merci o valori, ovvero di titoli, nonchè i contratti di riporto.

18. — *Le altre imposte sugli affari.*

a) *La sovrimposta di negoziazione dei titoli azionari* non è, come la denominazione potrebbe far intendere, un'addizionale all'imposta di negoziazione, ma ha caratteristiche sostanzialmente diverse, in quanto colpisce di volta in volta i trasferimenti dei titoli azionari ed ha quindi struttura analoga a quella dell'imposta di registro, con la quale, però, si cumula nel senso che, quando il trasferimento ha luogo con atto pubblico o con scrittura privata, essa è dovuta indipendentemente dall'imposta di registro (R. D. 9 marzo 1942, n. 357).

b) *Le imposte ipotecarie* sono dovute su tutte le iscrizioni, le rinnovazioni, le trascrizioni, le cancellazioni e gli altri annotamenti che si fanno nei pubblici registri immobiliari (legge 25 giugno 1943, n. 540).

c) *Le imposte sulle assicurazioni* riguardano le assicurazioni da chiunque fatte nello Stato, quelle stipulate all'estero, se debba farsene uso nello Stato o riguardino beni ivi esistenti, le assicurazioni marittime fatte all'estero per le merci trasportate per conto di italiani ed i contratti vitalizi mediante una somma di danaro (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3281).

d) *L'imposta sui contratti di borsa* colpisce tutti i contratti, conclusi in borsa o fuori, aventi ad oggetto i titoli di debito dello Stato o di altri enti. Le compravendite a termine di valori in moneta, in verghe o in divisa estera e le compravendite a termine di derrate e merci, stipulate secondo gli usi di borsa o anche fuori, purchè vi sia l'intervento di un mediatore iscritto.

19. — *Le imposte sulle successioni.*

I trasferimenti della ricchezza a causa di morte, anche presunta, o per assenza dichiarata (e così pure le donazioni) sono soggetti a

due imposte distinte, benchè collegate fra loro, entrambe progressive: l'una colpisce l'asse ereditario globale netto, l'altra, che è la tradizionale imposta di successione, le singole quote ereditarie e i legati.

A) L'asse ereditario globale netto, alla cui formazione concorrono tutte le donazioni e liberalità che gli eredi e i legatari abbiano ricevuto dall'autore della successione, è assoggettato, quando supera il valore di L. 250.000, ad un'imposta, la cui aliquota sale dall'1% fino a L. 500.000, al 25% per i patrimoni che superano i 30 milioni di lire (D. L. Lt. 8 marzo 1945, n. 90). Alla medesima imposta sono soggette le donazioni e le liberalità, tenendosi conto anche qui delle donazioni o liberalità già fatte dal donante allo stesso donatario.

B) L'altra imposta si applica alle singole quote ereditarie ed ai legati dopo che è dedotto dal valore complessivo dell'asse ereditario l'ammontare dell'imposta precedente, con aliquote che variano secondo il grado di parentela ed il valore della quota ereditaria o del legato: da un minimo dell'1% al massimo dell'80% per i trasferimenti fra parenti oltre il quarto grado, tra affini ed estranei, il cui valore superi i 30 milioni di lire.

Ad entrambe le imposte sono soggetti tutti i beni di qualunque natura, purchè valutabili economicamente, esistenti nello Stato nel momento in cui la successione si apre, indipendentemente dal luogo della morte dell'autore o dalla sua qualità di cittadino o straniero.

20. — *Le imposte di fabbricazione.*

Sono soggetti a queste imposte: gli spiriti; la birra; i surrogati del caffè; lo zucchero; il glucosio; il maltosio; le analoghe materie zuccherine; gli olii di seme; gli olii minerali; le fibre tessili artificiali; i minerali di mercurio; il gas e l'energia elettrica; gli organi di illuminazione elettrica; i fiammiferi e gli apparecchi automatici di accensione; le carte da gioco.

21. — *Le imposte doganali.*

I dazi di confine o doganali si distinguono in dazi di importazione, di esportazione e di transito, secondo che colpiscono le merci introdotte nello Stato o quelle che ne escono o quelle che semplicemente attraversano il territorio statale.

Nel nostro ordinamento non vi è più traccia di questi ultimi, e scarsa anche è l'applicazione dei dazi di esportazione, sicchè la categoria di gran lunga più importante è quella dei dazi d'importazione.

E' nota poi la distinzione fra dazi fiscali e dazi protettivi; i primi aventi l'unico scopo di accrescere le entrate dello Stato, i secondi, invece, diretti ad ostacolare (se si tratta di dazi d'importazione) l'entrata di merci estere nel territorio dello Stato per una adeguata protezione dell'industria nazionale contro la concorrenza

straniera, o ad impedire (se si tratta di dazi di esportazione) l'uscita dal territorio di cose necessarie al consumo interno.

L'imposta è dovuta, normalmente, nel momento in cui la merce attraversa la linea doganale, la quale è costituita dal lido del mare, dalle sponde nazionali del lago di Lugano opposte a quelle estere e dai confini con gli altri Stati.

Sono solidalmente obbligati al pagamento il proprietario della merce e tutti coloro per conto dei quali essa è importata o esportata.

22. — *L'imposta generale sull'entrata.*

Sono a questa soggette tutte le *entrate in danaro* — o con mezzi di pagamento sostitutivi del danaro — da qualunque persona realizzati in corrispondenza della cessione di beni o della prestazione di servizi, effettuate nello Stato, con l'avvertenza che nel caso di prestazione di servizi o di locazione di beni mobili ed immobili sono soggetti al tributo anche i corrispettivi *in natura* (art. 1 e 3 R. D. L. 9 gennaio 1940, n. 2).

L'imposta è dovuta, di regola, per ogni singolo atto economico che dà luogo all'entrata; i passaggi di merci dalla ditta produttrice ai propri negozi di vendita, quelli a scopo di lavorazione, le spedizioni in conto deposito, i passaggi da una ditta ai suoi rappresentanti, commessi, ecc. non sono soggetti all'imposta, quando siano osservate le cautele imposte dalla legge.

Soggetto passivo dell'imposta è la persona a favore della quale si verifica l'entrata, col diritto di rivalsa nei confronti di chi esegue il versamento.

La base imponibile è costituita dall'intero ammontare dell'entrata, comprensivo del prezzo della merce e di ogni altro accessorio addebitato al compratore: nè si ammette alcuna detrazione a titolo di spese di produzione, imposte, compartecipazioni o altro.

L'aliquota normale è del 4%, ma aliquote diverse sono stabilite per molti generi.

LA FINANZA LOCALE

23. — *I rapporti tra la finanza statale e quella degli enti locali.*

Possono verificarsi le seguenti situazioni: o che lo Stato provveda esso all'imposizione e riscossione del tributo e ne attribuisca poi in tutto o in parte il provento ad altri enti, ripartendolo secondo il criterio della rispettiva importanza, o della popolazione, o del bisogno, ecc.; o che all'ente minore sia attribuita la facoltà di istituire delle addizionali a determinati tributi dello Stato; o infine

che l'imposta dovuta all'ente pubblico sia del tutto distinta e indipendente dalle imposte statali.

Nel primo caso l'attività finanziaria dell'ente pubblico è limitata alla riscossione di ciò che lo Stato destina al medesimo in conformità alla legge, e quindi non esiste un rapporto giuridico fra l'ente minore e il contribuente, ma soltanto fra il primo e lo Stato.

Nella seconda ipotesi, invece, sorge fra l'ente pubblico e il contribuente un rapporto d'imposta distinto dal corrispondente rapporto fra quest'ultimo e lo Stato, ma collegato con esso da una relazione di accessorietà, il medesimo presupposto di fatto, mentre dal punto di vista formale, l'accertamento dell'imposta dovuta allo Stato fornisce anche le basi per la determinazione del credito dell'ente locale.

Nel terzo caso, infine, il rapporto d'imposta si svolge esclusivamente fra l'ente pubblico e il contribuente, con riguardo tanto all'accertamento come alla riscossione del bilancio.

24. — *Le singole imposte comunali e provinciali.*

La partecipazione degli enti locali al provento di imposte statali è quasi scomparsa; hanno invece larghissima applicazione due altre configurazioni giuridiche, e cioè le sovrimposte e i tributi autonomi, dei quali alcuni sono *facoltativi*, nel senso che l'ente pubblico è *autorizzato* dalla legge a istituirli, ma può anche astenersene, altri sono *obbligatori*, in quanto l'ente pubblico *deve* istituirli.

A Le sovrimposte tradizionali dell'ordinamento tributario degli enti locali sono le *addizionali alle imposte statali sui terreni e sui fabbricati*, che i comuni e le province hanno la facoltà di stabilire entro i limiti fissati dalla legge.

B) Gli stessi caratteri giuridici di sovrimposizione ha, normalmente, l'*imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni* la quale si applica a carico di chiunque esercita un'industria, un commercio, un'arte e una professione, da cui tragga un reddito netto inferiore a L. 8.000. Essa colpisce il reddito netto accertato agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile, ma, per i redditi esenti da questa imposta, il comune (o la provincia) provvede ad un separato accertamento.

Per i redditi inferiori a L. 8.000 vige l'*imposta di patente*, che colpisce i possessori di tali redditi distinti in classi.

C) Le *imposte di consumo*, che hanno sostituito gli antichi dazi comunali, possono colpire soltanto i seguenti generi: bevande vinose, carni, pesce fresco o comunque conservato, dolci, cacao e cioccolato; formaggi e latticini, burro e suoi surrogati, profumerie e saponi fini, gas, luce ed energia elettrica; materiali per costruzioni edilizie; mobili e pelliccerie. I comuni con popolazione superiore a 40.000 abitanti e quelli dichiarati luoghi di cura, sci, turismo, possono altresì applicare l'imposta sul pollaio sui conigli e sulla cacciagione.

D) *L'imposta sul valore locativo.* — E' dovuta da chiunque, cittadino o straniero, tiene a propria disposizione nel territorio del comune una casa di abitazione fornita di mobili, siano questi propri o altrui e si applica al valore locativo dei locali desunto o dal fitto reale risultante da contratto scritto regolarmente registrato, dal fitto che può presumersi tenuto conto dei valori locativi correnti.

E) *I Comuni* che non applicano l'imposta sul valore locativo, possono essere autorizzati dalla G.P.A. ad istituire l'imposta di famiglia, la quale è dovuta da ciascuna famiglia (anche se composta d'una sola persona), il cui capo ha la dimora abituale nel comune, nonchè dalle unioni di individui conviventi per fini d'istruzione, di educazione o di culto.

L'imposta colpisce l'agiatezza della famiglia, desunta non solo dai redditi o proventi di qualsiasi natura, ma anche da ogni altro indice apparente di agiatezza, come il valore locativo dell'abitazione, il lusso della casa, la posizione sociale.

F) Vi è poi un gruppo di minori imposte: sul *bestiame*, sui *cani*, sulle *vetture*, sui *domestici*, sui *pianoforti*, e sui *bigliardi*, di *soggiorno*, di *licenza*, sulle *insegne*.

PREMESSE PER UNA RIFORMA TRIBUTARIA

1. — Nelle pagine precedenti è stato esposto il sistema tributario italiano. L'aspetto che più richiama l'attenzione del lettore — e che trova conferma nella quotidiana esperienza dei contribuenti — è il moltiplicarsi dei tributi, diretti ed indiretti, sui trasferimenti e sui consumi. Questa complessità dell'ordinamento tributario è venuta via via crescendo in Italia, perchè accanto alle imposte fondamentali, le quali componevano in origine un sistema abbastanza semplice ed organico, si sono venute aggiungendo a mano a mano, sotto la pressione di esigenze urgenti ed indifferibili dell'erario, determinate da eventi di eccezionale importanza, tutta una serie di imposte, continuamente modificate e ritoccate, che alla fine hanno intorbidato lo schema primitivo, togliendogli ogni pregio di chiarezza e di stabilità. Allo stato attuale della legislazione tributaria può dirsi che in Italia non vi sia chiarezza, nè certezza dell'imposizione. Non solo i contribuenti, ma gli stessi uffici finanziari si muovono con grande impaccio nella selva delle disposizioni, spesso contraddittorie, sempre inceppanti. Tutto ciò, unito alla estrema gravità delle aliquote, fa sì che nel contribuente si accentui la tendenza (che è un male tipico del nostro Paese) a resistere al fisco e ad evadere alla imposizione.

Inoltre da più parti si giunge all'estremo opposto, e per reazione all'attuale eccessiva complicazione dell'ordinamento si torna a vagheggiare — ripetendo un errore che fu già di epoche lontane — la istituzione di un'imposta unica, in modo che il rapporto tributario si svolga in termini di estrema chiarezza. Vedremo come ciò non sia possibile. Tuttavia è opportuno insistere sulla necessità che si ritorni ad un sistema organico e razionale, ma quanto più è possibile semplice, come è opportuno insistere sulla necessità che cessi in Italia il vizio di considerare l'imposta come una spoliazione in giustificata e la deprecata tendenza a sottrarsi in tutti i modi al dovere tributario. Le considerazioni che seguono tendono a dimostrare come l'imposta rappresenti niente altro che il prezzo di tutti i servizi che lo Stato rende alla collettività, mantenendo l'ordine pubblico, istituendo le scuole, assicurando la viabilità e così via. Poichè ciascuno di noi usufruisce direttamente o indirettamente d

questi servizi, è giusto che tutti paghiamo il loro costo. Quindi il problema di un razionale assetto tributario ha due lati:

1) i cittadini debbono decidere, attraverso i loro rappresentanti in parlamento, i servizi pubblici che debbono essere effettuati;

2) i cittadini debbono decidere, sempre attraverso i loro rappresentanti, in che modo il costo dei servizi pubblici debba essere ripartito fra le diverse categorie di contribuenti.

Come è chiaro, questi due ordini di decisioni, dipendono a loro volta da un presupposto, cioè dal volume del reddito collettivo e dalla distribuzione di questo. Un Paese povero non potrà permettersi il lusso, senza rovinarsi economicamente, di mantenere servizi pubblici che vadano al di là dello stretto indispensabile, nè si può pretendere che il peso di questi servizi non venga messo direttamente o indirettamente a carico anche dei contribuenti meno ricchi.

L'ATTIVITA' FINANZIARIA

2. — A guardar bene, lo Stato — allo stesso modo degli individui singoli — si propone di conseguire determinati scopi, per raggiungere i quali deve impiegare una certa quantità di mezzi. Come gli individui si propongono fini del loro vivere privato (abbigliarsi, alimentarsi, accrescere la propria cultura, e così via) e in relazione a tali finalità spendono il proprio reddito privato; analogamente lo Stato si propone i fini del suo vivere collettivo (mantenimento dell'ordine pubblico, aumento della istruzione pubblica ecc.) e in relazione a tali finalità deve spendere il reddito di cui dispone. Con questa caratteristica: che i mezzi finanziari da adibire a tali scopi gli vengono ceduti dagli stessi cittadini, che attraverso gli organi rappresentativi hanno consentita la spesa. E' chiaro — pertanto — che la scelta dei fini statali è subordinata al rispetto di determinate condizioni, perchè essi non possono essere nè sproporzionati ai mezzi disponibili, nè contrastanti fra loro. Alla stessa maniera che un individuo non può con un modesto reddito menare una vita di lusso, oppure proporsi contemporaneamente di diventare campione dello sport e professore universitario — così lo Stato non può date certe condizioni della pubblica ricchezza, proporsi, per esempio, un programma grandioso di bonifica, oppure perseguire nello stesso tempo una politica di armamenti per l'accrescimento della potenza militare e una politica di vaste previdenze sociali. E' chiaro — altresì — che di quanto si accrescono le spese pubbliche, di tanto debbono diminuire quelle private, perchè la fonte da cui traggono origine è unica. Se si vogliono molti servizi pubblici bisogna pagare molte imposte. E non ci si può illudere che le imposte le paghino gli altri, cioè i più ricchi, perchè aumentando il carico dei tributi i redditi più alti non bastano più e lo Stato deve necessariamente tassare anche i meno abbienti, specialmente attraverso le imposte indirette su i consumi popolari (ad es. il sale). E ciò è specialmente vero per i Paesi più poveri, come l'Italia.

Deve notarsi che i servizi pubblici che lo Stato fornisce ai suoi cittadini servono anche a fare aumentare la ricchezza pubblica e quindi tornano a beneficio di tutti. I soldi che lo Stato preleva dai contribuenti non vengono gettati a mare, ma vengono impiegati (o dovrebbero essere impiegati) a favore della collettività. Se lo Stato mantiene in ordine le strade, i privati ne ricevono un grande vantaggio, per i loro viaggi, per i loro commerci, ecc.; nello stesso tempo evitano di provvedere essi stessi direttamente a quella spesa, mediante consorzi privati o con altri mezzi adeguati. Perciò, diciamo, le imposte costituiscono il prezzo dei servizi pubblici resi alla collettività. E quando lo Stato costruisce strade, o esegue bonifiche e erige scuole, dà anche lavoro a notevole quantità di operai, di tecnici, di impiegati, ai quali in definitiva affluisce una parte del gettito delle imposte.

Il pericolo tuttavia è che lo Stato produca dei servizi pubblici che nessuno desidera o che desidera meno di altri: se, per esempio, fa delle corazzate o delle fortezze, che serviranno per una guerra non voluta dai cittadini, o se fa una bonifica o costruisce dei monumenti inutili, invece di edificare delle scuole. Il pericolo è, ancora, nel fatto che lo Stato nel produrre i pubblici servizi infligge dei costi a tutta la collettività, sostituendo una produzione meno efficiente a quella più efficiente, come quando, ad esempio, sottrae risparmio che sarebbe affluito alle industrie o alla agricoltura, per investirlo meno proficuamente.

Quindi lo Stato deve preoccuparsi di apprestare quei servizi pubblici che veramente giovano ad aumentare la pubblica ricchezza o che, almeno, non la facciano diminuire. Ma se lo Stato spende troppo e male è chiaro che la ricchezza collettiva diminuisce, che il tenore di vita si abbassa, che le imposte rendono di meno. Allora lo Stato deve ricorrere alla così detta finanza straordinaria: con imposte straordinarie, con prestiti pubblici, con l'inflazione. In definitiva si comincia a consumare il patrimonio e si inizia la discesa verso livelli sempre più bassi del vivere civile.

L'ORGANISMO TRIBUTARIO

3. — Risolto il primo problema dell'attività finanziaria: quanti e quali servizi pubblici produrre; lo Stato deve risolvere il secondo problema. Quali categorie di cittadini ed in quale misura debbono provvedere al pagamento dei pubblici servizi prodotti? Secondo quali criteri si deve ripartire il costo dei pubblici servizi?

Qui bisogna fare alcune distinzioni importanti.

Vi sono dei servizi pubblici che, pure interessando la intera collettività, recano un particolare vantaggio a coloro che li usano individualmente. Questi sono i servizi pubblici divisibili. Così, ad esempio, interessa a tutti che vi sia un buon servizio ferroviario, perchè la facilità con cui si muovono attraverso il territorio dello Stato merci e persone diminuisce i costi di produzione e quindi i

prezzi delle merci; ma interessa in modo particolare chi deve effettuare un viaggio, o deve spedire delle merci. L'istruzione universitaria è un vantaggio per tutti, perchè un paese che abbia una buona classe di professionisti, buoni medici, buoni ingegneri, ecc., si trova in condizioni di favore. Ma coloro che frequentano l'università, vi ricevono una preparazione adeguata e un titolo professionale, godono di un particolare vantaggio. E' giusto quindi che chi fa domanda di un servizio pubblico divisibile paghi il prezzo relativo, cioè la *tassa*. Con le tasse lo Stato copre una parte del costo dei servizi pubblici divisibili, secondo l'importanza del servizio reso in particolare a chi ne fa domanda. Un'altra parte del costo, che risponde al vantaggio generale di quel servizio viene coperto con le *imposte*.

Vi sono poi alcuni servizi che si dicono indivisibili, perchè non è possibile stabilire il vantaggio che ne ricevono i cittadini considerati ad uno ad uno. Il servizio dell'ordine pubblico, per esempio, giova a tutti indistintamente, perchè solo se la polizia ci guarda dai malintenzionati, la nostra vita e le nostre proprietà sono al sicuro e possiamo tranquillamente attendere al nostro lavoro. Ma non si può decidere se Tizio ne abbia più vantaggio di Caio e se ne usi più il primo che il secondo. Può darsi che, passeggiando di sera, io venga aggredito e che i carabinieri, intervenendo, mi salvino la vita, ma questo è un fatto puramente accidentale, che poteva capitare ad uno qualsiasi dei miei concittadini. Inoltre di questi servizi indivisibili non vi è una domanda individuale (tranne per eccezione, come se avendo i ladri in casa, io mi affrettassi a chiamare la polizia). Anzi, più il servizio è perfetto, e meno la gente ne sente il bisogno. Quindi è ancora più difficile stabilire quanto debba pagare ogni singolo cittadino per ogni singolo servizio indivisibile.

Allora lo Stato ripartisce il costo di questi servizi su tutti i cittadini, mediante le imposte. Lo Stato fa questo ragionamento. se la spesa dei servizi pubblici indivisibili assorbe, per esempio, un terzo di tutto il reddito nazionale, è chiaro che ogni cittadino mi deve dare all'ingrosso ed in media, un terzo del suo reddito individuale, poichè la somma dei redditi individuali costituisce il reddito collettivo e la somma delle singole quote prelevate ai singoli contribuenti, coprirà il costo dei servizi pubblici indivisibili.

E' necessario però che ogni cittadino paghi tutta la sua quota, cioè che non vi siano *evasioni*; che nessuno paghi due volte la sua quota o una parte di essa cioè che non vi siano *duplicazioni*; si può discutere, poi, se i singoli contribuenti debbano pagare la stessa quota, qualunque sia la entità del proprio reddito, oppure se sia preferibile che i più ricchi paghino qualche cosa di più (ad esempio, una metà del loro reddito) ed i più poveri qualche cosa di meno (ad esempio, un quarto del loro reddito). Nel primo caso si ha l'imposta *proporzionale* e tutti pagano in proporzione dei loro averi, nel secondo caso si ha l'imposta *progressiva*, che colpisce più fortemente i redditi più alti.

IL SISTEMA DELLE IMPOSTE DIRETTE

4. — Se lo Stato conoscesse esattamente il reddito di ogni contribuente, non vi sarebbe dubbio sulla bontà dell'imposta unica. Ad ogni cittadino lo Stato chiederebbe il pagamento della quota (1/4, 1/5) necessaria per coprire, insieme con le altre, il costo dei servizi pubblici indivisibili. Ma lo Stato non è in grado di conoscere con precisione il reddito di ciascun contribuente, perchè per accertare il reddito di ogni soggetto economico è necessario eseguire dei complicati conteggi, che spesso nemmeno gli interessati sono in grado di fare, allo scopo di ridurre il reddito lordo in reddito netto (calcolando tutti i costi di produzione, ecc.). E poi il reddito di ogni soggetto economico proviene da fonti diverse: dalla coltivazione o dall'affitto di terreni, dall'affitto di fabbricati, dall'investimento di capitali, dall'esercizio di attività industriali e commerciali, dal lavoro del professionista, o dell'impiegato o dell'operaio. Quindi proprio per accertare il reddito globale del contribuente lo Stato deve distinguere i diversi elementi di cui si compone, deve cioè accertare i redditi distintamente, secondo la loro natura e la fonte da cui provengono: reddito fondiario, reddito edilizio, reddito agrario e reddito mobiliare (di capitale misto di capitale e di lavoro di puro lavoro nelle sue diverse forme). Accertando questi redditi alla fonte si dà origine alle diverse imposte *dirette* di cui si è detto nella prima parte del presente opuscolo.

Ciò è tanto più opportuno, in quanto si ritiene generalmente che sia necessario discriminare fra i diversi redditi, nel senso che non si debbano colpire in misura uguale i redditi, anche se uguali, aventi caratteristiche diverse di durata e di sicurezza. E' generalmente avvertito che un reddito, per esempio, di 50.000 lire derivanti da investimento di capitale debba essere trattato diversamente da un reddito, anche di 50.000 lire provenienti da solo lavoro. Questa discriminazione fra i diversi redditi si ottiene in più modi: differenziando le aliquote delle imposte rispettive (come è il caso tipico dell'imposta mobiliare), concedendo esenzioni più o meno larghe per i redditi minimi, ovvero istituendo apposite imposte che colpiscono il patrimonio, in modo da discriminare contro i redditi relativi.

Si può vedere nella prima parte del presente opuscolo che l'ordinamento attuale delle nostre imposte dirette comprende quattro imposte reali (che cioè colpiscono il reddito con metodo parziale e analitico alla fonte da cui provengono): sono le quattro imposte sopra ricordate, sui terreni, sui fabbricati, sui redditi agrari, sui redditi mobiliari; un'imposta personale sul reddito, che non colpisce più i redditi dei singoli cespiti, ma il reddito globale di ogni persona fisica, che superi il minimo imponibile, tenendo conto dei carichi di famiglia, di passività ed oneri vari; un'imposta reale sul patrimonio.

Si auspica da molti che l'elemento di personalità venga introdotto più largamente nel sistema delle nostre imposte dirette, si-

rendendo più accentuati gli elementi di personalità delle quattro imposte di base, mediante esenzioni di redditi minimi e detrazioni per carichi di famiglia, sia accentuando il carattere progressivo dell'imposta personale.

IL SISTEMA DELLE IMPOSTE INDIRETTE

3. — Il gruppo delle imposte dirette (cioè di quelle imposte che colpiscono il reddito alla fonte) non esaurisce però il sistema tributario. Per quanto possa essere accurato, l'accertamento dei redditi in sede di imposizione diretta, non può essere che approssimativo ed il grado di esattezza è diverso da imposta a imposta. Infatti ben diversa di fronte al fisco è la posizione di chi possiede un reddito derivante da terreni o da fabbricati, o da un impiego, e la posizione di chi esercita un'attività industriale, o commerciale o professionale. La terra, il fabbricato non si possono nascondere ed il reddito che da essi deriva può essere accertato con sufficiente esattezza; lo stipendio degli impiegati, il salario degli operai sono conosciuti fino all'ultimo centesimo. Il reddito del commerciante, dell'industriale o del professionista è difficilmente accertabile. Quindi un sistema tributario fondato unicamente sulle dirette riuscirebbe sperequato. Si ricorre allora alle imposte indirette, che colpiscono il reddito accertandolo con metodo di rilevazione indiretta: chi ha un reddito che è riuscito ad evadere in tutto o in parte all'imposizione diretta, dovrà pur spenderlo, per goderne; ovvero, se risparmia ed accumula, dovrà pure investirlo, acquistando case, terreni, ecc.; da ultimo, il termine della vita mortale farà passare il complesso del patrimonio dal *de cuius* ai suoi eredi. In tutte queste occasioni si hanno altrettante manifestazioni di capacità contributiva, altrettanti indici della esistenza di un reddito; a questi traguardi il fisco aspetta il contribuente per colpirlo con le imposte indirette, che si distinguono, appunto, in indirette sui trasferimenti e indirette sui consumi.

E' chiaro perciò che le dirette e le indirette non costituiscono una duplicazione di imposte, ma si integrano a vicenda: i due gruppi hanno caratteristiche tali che l'uno completa l'altro. Così, per esempio, le dirette seguono più lentamente le variazioni dei redditi, perchè le revisioni si fanno a intervalli non troppo frequenti; le indirette, invece, seguono quasi automaticamente le variazioni della ricchezza, attraverso i consumi e i trasferimenti. Per contro, le indirette non potrebbero da sole accertare con esattezza i redditi da colpire, perchè non tutti i consumi possono essere assoggettati ad imposta, sia perchè alcuni beni invece di essere scambiati vengono consumati direttamente dai produttori, sia perchè non è opportuno colpire quei beni che sono necessari alla produzione di altri beni. La scelta dei beni da assoggettare a imposta di consumo deve essere molto accurata: si deve evitare di gravare la mano sui beni di consumo popolare, o di consumo necessario. Il gruppo dei beni da col-

pire con imposte indirette è quello dei beni di consumo individuale non necessario, già molto diffuso, capace di espansione (caffè, tè, tabacco, vino, ecc.). Nella scelta dei beni da assoggettare a imposte di consumo, occorre procedere con molta attenzione, anche per evitare le duplicazioni (come per esempio se si colpisse il grano e poi la farina e poi, infine, il pane).

IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI E SUI TRASFERIMENTI

6. — Le nostre imposte indirette si distinguono — come è stato detto — in due gruppi fondamentali: le imposte sui trasferimenti della ricchezza (registro, bollo, successioni, ecc.) e le imposte sui consumi.

Il primo gruppo presenta dei problemi particolari. Ad esempio le imposte di registro, che si applicano su tutti gli atti e i contratti con i quali si attua il passaggio dei beni o la cessione di particolari diritti, costituiscono un ostacolo al libero trasferimento dei beni e quindi alla più conveniente distribuzione di questi fra i soggetti che sono meglio in grado di utilizzarli proficuamente. Con la grande complessità delle sue tariffe, l'imposta di registro costituisce una forte spinta per la insincerità dei contratti: tutti sanno che non solo si nasconde il valore effettivo dei beni trasferiti, ma spesso si omettono molti patti nelle scritture registrate e si fanno figurare in altri documenti che non si registrano (scritture private); questa diffusa abitudine è causa di controversie senza fine, di danni, di impacci alla circolazione dei beni e, in particolare, abitua alla insincerità nei contratti e nei riguardi del fisco. Se non si volesse addirittura abolire l'imposta di registro, come è stato proposto da qualcuno, in considerazione anche del suo modesto gettito, si dovrebbe però ridurre le aliquote e semplificarne le tariffe.

Un ragionamento particolare deve farsi per l'imposta sulle successioni (che peraltro da molti è considerata più che un'imposta indiretta sui trasferimenti, una imposta diretta sui patrimoni). Nessuno dubita nè ha mai dubitato della bontà e della intrinseca giustizia di questa imposta, la quale da una parte integra le imposte dirette pagate dal *de cuius* durante la sua vita, dall'altra colpisce la capacità contributiva dell'erede nel momento in cui questo vede accrescersi il proprio patrimonio. Naturalmente i governi che hanno avuto di mira particolari fini di politica sociale hanno sempre manovrato questo strumento dell'imposta successoria in relazione alle rispettive finalità; talvolta inasprendola fino a farla diventare un mezzo di confisca, talaltra attenuandola per favorire la formazione di grossi patrimoni, specialmente entro il nucleo familiare. L'attuale sistema della doppia imposta sull'asse e sulle quote (descritto nella prima parte) dà luogo a sperequazioni ed a molti inconvenienti: perciò andrebbe riveduto. Una proposta interessante fece

tempo fa il Rignano (e recentemente ha ricevuto autorevoli consensi): si tratterebbe, in sostanza, di seguire i beni nei loro successivi trapassi, gravando sempre più la mano, in modo da espropriarli nel giro di qualche generazione; in tal modo si concilierebbero le esigenze di non scoraggiare lo spirito di accumulazione e nello stesso tempo di evitarne le conseguenze eccessive. Però l'applicazione pratica di tali riforme sembra presentare ostacoli poco facilmente sormontabili. Come passo preliminare è stato proposto da qualcuno di semplificare l'attuale meccanismo della imposta di successione e di accentuarne il carattere progressivo.

La riforma delle diverse imposte sui consumi (dazi doganali, monopoli fiscali, ecc.) deve essere attentamente studiata, secondo le linee generali indicate più sopra.

Non vi è dubbio che si dovranno largamente esentare i consumi popolari e di prima necessità. Tuttavia deve rilevarsi che mentre prima questo tipo di imposizione era riguardato con molto sfavore, adesso si tende a considerarlo come un buono strumento di polizia finanziaria. In questa opinione v'è qualche fondamento di vero, ma sempre si tratta di un problema di limiti che deve essere accuratamente esaminato, per evitare quegli inconvenienti che sono poi i tradizionali malanni di una finanza povera e perciò vessatoria.

CONCLUSIONI

Sotto la pressione delle urgenti necessità finanziarie del dopoguerra non solo si tende ad affidare alla imposizione diretta e indiretta un compito assai vasto nel quadro della ricostruzione, ma si prospetta altresì, con vaghe allusioni alle auspiccate riforme di carattere sociale, una trasformazione analoga nel sistema dei tributi, e si parla di finanza «ardita» o «progressiva», in contrapposto ad un altro tipo di finanza che sarebbe «timida», per contrapposto, o «reazionaria». Molti equivoci debbono essere chiariti a tale riguardo.

Le speranze riposte negli strumenti fiscali ordinari e straordinari, ai fini di un adeguato incremento nelle entrate erariali, vengono costantemente smentite dai fatti, perchè in una delicata fase di ripresa essi attingono ad una fonte esausta dai consumi e dalle distruzioni della guerra. Gli alti redditi monetari che pure esistono e di cui in parte si favoleggia, costituiscono, a guardare bene, una ulteriore forma di consumo del patrimonio collettivo, agevolata dal processo inflazionistico che rende conveniente la liquidazione ed annulla lo stimolo al risparmio. In questo caso le misure dovrebbero porsi sul piano più vasto della politica economica generale. Sicchè, poco giovando in questo caso vagheggiare affrettate riforme, il meglio che possa farsi è predisporre le basi per un più organico ordinamento tributario, da utilizzare in un secondo momento, quando la ripresa delle attività produttive sia in grado di offrire materia imponibile alle richieste del fisco.

In un primo momento, almeno, tra redditi accertati ed accertabili — che si presentano nel loro complesso di poco rilevante entità ed abbisognevole anzi di speciali agevolanze, piuttosto che di rigori fiscali — e di redditi, invece, cospicui ma assai poco agevolmente identificabili, le speranze poste nello strumento tributario ordinario non sembrano destinate a realizzarsi. E le imposte straordinarie, per chi si preoccupi (specie in una fase di ricostruzione, caratterizzata da penuria di capitali) di non scoraggiare la ripresa del ritmo produttivo, palesano anch'esse un limite non eccessivamente remoto.

Quanto al secondo problema, quello della riforma definitiva dell'ordinamento tributario, occorre ancora distinguere due ipotesi. Si è vagheggiato infatti da taluno di affidare prevalentemente agli strumenti fiscali il compito di attuare quella redistribuzione dei redditi che è oramai una diffusa aspirazione politico-sociale, conservando per il resto inalterata l'attuale organizzazione capitalistica della produzione. Secondo altri, invece, non sarebbe difficile dimostrare la scarsa idoneità dello strumento fiscale ad attuare esso solo tale compito. L'apparente chiarezza della manovra viene ad essere turbata, fino a rendersi puramente illusoria, dalla considerazione dei vasti fenomeni di traslazione e di diffusione, sui quali la dottrina, pur nelle sue finissime elaborazioni teoriche, ben poco può dire dal punto di vista della portata pratica. Le stesse vagheggiate riforme dell'imposta successoria, alla quale si vorrebbe specialmente affidare — pure in un ordinamento capitalistico della produzione e della proprietà — il compito di ristabilire una sia pure approssimativa eguaglianza dei punti di partenza, non sembrano così facilmente e compiutamente realizzabili in pratica come a prima vista potrebbe sembrare.

E' opportuno ad ogni modo che almeno a talune fra le riforme sociali si provveda direttamente, con misure di politica economica, con espressi interventi statali nel settore economico, in altre parole con l'attuazione di « piani » statali, sulla cui necessità nessuno più oggi discute, pur dibattendosi aspramente il problema dei limiti di tali piani.

E poichè piani statali, interventi governativi, provvedimenti di politica economica, si traducono in una politica della spesa pubblica; poichè, ancora, la politica della spesa è strettamente correlata alla politica delle entrate e tutte e due, in definitiva, alle ripercussioni sul volume del reddito collettivo e sul ritmo con cui questo si riproduce — in questa guisa si delinea nuovamente il problema della riforma tributaria, giacchè, stabiliti i fini dell'azione statale, i metodi di finanziamento risultano conseguentemente orientati, come risultati dell'attività finanziaria. Si tratta, insomma, di coordinare l'economia pubblica con quella privata: i disegni si fanno più vasti ed ambiziosi, delineandosi una più vasta manovra, che non pure provveda alla ricerca di mezzi monetari per l'erario, ma imprima a tutto il sistema economico un indirizzo unitario. In-

terventi economici e manovre fiscali, che talora si presentano come strumenti alternativi, sono in realtà strettamente coordinati fra loro.

Sia che si consideri il problema dell'organismo tributario dal punto di vista del costo che l'attività finanziaria infligge alla collettività per redistribuzioni latenti o palesi di redditi, anche come risultato della produzione di servizi pubblici indivisibili; sia che lo si consideri invece dal punto di vista della produttività dei pubblici servizi, cioè della loro attitudine a stimolare l'accrescimento del volume del reddito reale collettivo; sempre si perviene a formulare un giudizio di *congruità* dello strumento finanziario ai fini che la collettività si propone.

Nello studio delle riforme tributarie, pertanto, deve sottolinearsi la esigenza di una sistemazione razionale non soltanto delle varie imposte (organismo tributario), ma degli strumenti fiscali in genere, in rapporto alle finalità che lo stato intende perseguire. Si viene in tal modo delineando quello che possiamo chiamare il « piano finanziario » dello Stato, i cui nessi con il « piano economico » statale non possono mai essere posti in oblio.