CAPITOLO VII

IL SISTEMA TRIBUTARIO

Premesse dell'indagine

§ 1. — *Sistema tributario e ambiente economico.*

La struttura di un sistema tributario è condizionata molto strettamente all'ambiente economico nel quale esso opera (soprattutto al volume e alla distribuzione del reddito nazionale) e alla politica finanziaria generale (soprattutto al volume delle spese pubbliche, e al loro rapporto al reddito nazionale). In conseguenza, perchè possa raggiungere qualche concretezza una indagine su quello che potrà essere il sistema tributario più opportuno quando la nostra economia abbia ritrovato un assetto normale, occorre che siano precisate in qualche misura le condizioni economiche e finanziarie nelle quali il sistema svolgerà la sua azione. A questo fine erano dirette le prime tre domande del questionario n. 7 della Sottocommissione per la Finanza, dedicato appunto al sistema tributario.

§ 2. — *Volume del reddito nazionale.*

Quanto al volume del reddito nazionale, le valutazioni statistiche che sono state tentate sono abbastanza concordi nel ritenere che il reddito dell'Italia sia sceso attualmente a circa il 55-65 % di quello del 1938; cioè, calcolando in lire con potere di acquisto eguale a quello del 1938, da 115-125 miliardi nel 1938 a 70-80 miliardi.

Queste valutazioni lasciano molte perplessità, soprattutto perchè le vicende dell'economia italiana dall'inizio della guerra ad oggi sono state talmente eccezionali che è estremamente difficile cercare di misurarne le conseguenze sul volume del reddito nazionale.

Non si può neppure escludere che le stime del reddito per

questi ultimi anni siano gravemente errate per eccesso, come è stato anche autorevolmente sostenuto argomentando dall'enorme consumo di capitali cui abbiamo assistito e assistiamo (distruzioni belliche; depauperamento dei terreni; sospensione di ammortamenti e di rinnovi di capitali e in genere di scorte ecc.).

Comunque a titolo puramente indicativo ricordiamo che per il Barberi, che ha recentemente tentato una ricostruzione delle vicende del nostro reddito nazionale dal 1914 al 1945 (in *Bollettino mensile di statistica*, febbraio 1946) siamo passati da 117.5 miliardi (sempre in lire 1938) nel 1914 a un massimo di 139.2 miliardi nel 1935. Nel 1938 si era già scesi a 125.0; la guerra accelerò la discesa: si era a 93 nel 1943 e si passò a 87.2 nel 1944 e a 70.5, cioè circa 1600 miliardi di lire attuali, nel 1945, in conseguenza dell'annata agricola eccezionalmente cattiva.

Bisogna poi tener conto che, per effetto del contemporaneo aumento della popolazione, il reddito medio per abitante è diminuito in misura ancora più sensibile. Ancora secondo il Barberi, il reddito per abitante nel 1945 rappresenterebbe appena 322 lire con potere di acquisto eguale a quello della lira nel 1914: sarebbe cioè un po' meno della metà del reddito medio nel 1914, calcolato allora a 667 lire.

Questo enorme regresso rispetto alle condizioni del 1914, che erano già, esse stesse, condizioni di relativa povertà, importerebbe indubbiamente, qualora dovesse continuare, una profonda trasformazione della nostra politica finanziaria e del nostro sistema tributario, che li allontanerebbe dalle linee seguite fin qui per avvicinarle ai tipi dei paesi a economia più arretrata.

Invece le risposte ai nostri questionari prevedono tutte, sia pure in più o meno larga misura e con maggiore o minore gradualità, un raffinamento dei nostri ordinamenti tributari rispetto ai prebellici. Esse presuppongono dunque (e lo indicano spesso esplicitamente) che in un periodo di anni non troppo lungo il volume del reddito nazionale ritorni almeno al livello raggiunto nel 1938. Possiamo così stabilire una prima premessa della nostra indagine: il sistema tributario che in essa si delinea potrà attuarsi se il reddito del paese si riporterà a un livello almeno approssimativamente eguale a quello del 1938. In caso contrario non pochi dei perfezionamenti prospettati saranno inattuabili e ogni riforma del nostro sistema tributario in tanto sarà possibile e opportuna, in quanto non urterà contro gli ostacoli che l'impoverimento del paese pone anche al miglioramento degli istituti tributari.

§ 3. — *Distribuzione del reddito nazionale.*

Per quanto riguarda la distribuzione individuale del reddito nazionale è asserzione comune che prima di questa guerra essa era, come si dice in linguaggio statistico, assai poco concentrata. Che, cioè, a una moltitudine di redditi piccoli o attorno alla media, tra i quali si distribuiva la parte di gran lunga preponderante del reddito complessivo, corrispondeva soltanto un numero relativamente ristretto di redditi elevati, per una quota modesta del reddito complessivo. Le statistiche dei redditi iscritti a ruolo nel 1943 per il pagamento dell'imposta complementare sul reddito ci offrono i seguenti dati (sono esclusi i redditi degli impiegati pubblici che pagano per ritenuta con aliquota proporzionale):

Classi di reddito	Numero dei contribuenti	Reddito accertato (milioni)	Percentuale dei contribuenti al totale	Percentuale del reddito al totale
fino a 17.300 lire	1.045.118	10.012	78,8 %	52,0 %
da 17.300 a 48.250 »	229.528	5.144	17,3 %	26,7 %
da 48.250 a 99.500 »	33.381	1.866	2,5 %	9,7 %
da 99.500 a 175.000 »	12.744	987	1,0 %	5,1 %
da 175.000 a 765.000 »	4.699	1.047	0,4 %	5,4 %
oltre 765.000 »	283	220	0,02 %	1,1 %

Il reddito medio era di 14500 lire. Del reddito complessivo il 78,7 % andava a 1 milione 275 mila contribuenti, con un reddito non superiore alle 4000 lire mensili, che costituivano il 96,1 % del numero totale dei contribuenti.

Si deve certo tener conto che l'evasione fiscale, insieme con imperfezioni tecniche, impedisce che le statistiche rivelino appieno il numero e l'entità dei maggiori redditi e che quindi la concentrazione dei redditi è maggiore di quel che risulta dalle statistiche. Tuttavia un'ampia serie di dati e di impressioni sulla struttura economica e sociale dell'Italia concordano nel far ritenere che il nostro sia effettivamente un paese a bassa concentrazione di redditi.

È difficile prevedere in che misura la distribuzione dei redditi esistente negli anni prebellici differirà da quella che risulterà dopo l'inflazione, con le sue ampie categorie di arricchiti e di impoveriti, e dopo le eventuali misure di finanza straordinaria, con la conseguente decurtazione dei maggiori patrimoni. Si può tuttavia ritenere come l'ipotesi più probabile che, alla fine della rivoluzione dei redditi, la distribuzione sarà nelle grandi linee ancora analoga

a quella prebellica. Infatti, sembra da escludere una ulteriore riduzione della concentrazione per la quale non c'è molto margine in un paese così povero. D'altra parte sembra improbabile che, senza un aumento del reddito medio, semplici trasferimenti di ricchezza da gruppo a gruppo possano creare quelle vaste schiere di individui a reddito elevato che sarebbero necessarie per aumentare sensibilmente la concentrazione dei redditi.
Del resto gli interrogatori e le risposte pervenuteci, ritengono in generale che la bassa concentrazione dei redditi sia destinata a persistere in futuro e a determinare in larga misura la caratteristiche del nostro sistema tributario.

§ 4. — *Spese pubbliche.*

Ancora più difficili sono le previsioni sullo sviluppo futuro della spesa pubblica, legato, oltre che a condizioni obiettive, a dati e a determinazioni di ordine politico, sui quali ogni tentativo di anticipazione è di necessità largamente arbitrario. Di conseguenza non può essere predeterminato, con qualche pretesa di avvicinarsi alla realtà futura, il rapporto tra spesa pubblica e reddito nazionale. La maggior parte delle risposte pervenute alla Commissione sembra presupporre comunque che un certo aumento delle spese civili controbilancerà nei prossimi anni la prevedibile diminuzione delle spese militari rispetto al livello prebellico. Ne emerge di conseguenza l'ipotesi che nei nostri futuri bilanci normali le spese staranno, rispetto al reddito nazionale, in un rapporto dello stesso ordine di grandezza di quello prebellico. Nel 1938 le spese dello Stato – al netto delle spese eccezionali – e quelle degli enti locali ammontavano a circa 35 miliardi, cioè a circa il 30 % del reddito nazionale. Che col ritorno alla normalità il rapporto tra spese e reddito si mantenga intorno a questo valore (con differenze, probabilmente in meno, non molto ampie e con un sensibile aumento della parte delle spese civili), è dunque l'ipotesi che può considerarsi alla base della maggior parte delle proposte ricevute dalla Commissione circa la struttura tributaria postbellica.

Se quel rapporto dovesse, in realtà, radicalmente trasformarsi nel senso di una diminuzione o di un aumento assai rilevanti, molte delle proposte e delle opinioni espresse dovrebbero essere corrispondentemente riviste.

§ 5. — *Entrate tributarie, patrimoniali e creditizie.*

Con lo stesso limitato significato di porre in evidenza le ipotesi che stanno alla base delle opinioni raccolte dalla Commissione, e senza la pretesa di anticipare quello che sarà in realtà lo sviluppo dei fatti, può anche dirsi che è prevista in generale l'opportunità che sia mantenuta o anche accentuata la prevalenza delle entrate tributarie nella copertura delle spese pubbliche. Non manca chi ritiene probabile una espansione delle entrate patrimoniali, come conseguenza di nazionalizzazioni di servizi pubblici e di grandi industrie, di assunzione da parte dello Stato di nuove partecipazioni industriali e così via. Tutto questo aumenterebbe il patrimonio mobiliare dello Stato e potrebbe aumentare le entrate che lo Stato ricava direttamente dalla gestione del proprio patrimonio. Ma secondo altri anche una larga politica di nazionalizzazione non potrebbe diminuire sensibilmente l'attuale preponderanza delle entrate tributarie.

Una espansione delle entrate creditizie, e cioè del finanziamento delle spese mediante il debito pubblico per stimolare l'attività economica durante le depressioni e per una politica sistematica di attenuazione delle fluttuazioni cicliche (periodi di espansione e di crisi) non ha trovato in generale molto favore tra gli interrogati. Si veda però la difesa che di questo tipo di politica finanziaria ha fatto il prof. V. Dominedò nel suo interrogatorio; tutta la questione è trattata più ampiamente indietro (Cap. II, par. 6).

§ 6 — *Fini fiscali ed extrafiscali delle imposte.*

Come si è già accennato (Cap. I, par. 4), è andata ormai attenuandosi sensibilmente la contrapposizione che è stata un tempo usuale negli studi finanziari tra imposte con fini puramente fiscali e imposte con fini extrafiscali; tra imposte aventi come unico obiettivo e risultato di procurare una entrata all'erario e imposte usate invece come strumenti di politica economica e sociale, e in primo luogo, di redistribuzione della ricchezza. Si è sempre più ampiamente riconosciuto che l'attività finanziaria importa sempre sottrazione di ricchezza da certi impieghi e destinazione ad altri impieghi, alterazioni più o meno dirette e rilevanti dei prezzi, prelievi dai contribuenti cui corrispondono benefici che stanno in vario rapporto con i prelievi. Di conseguenza certi contribuenti e

certe situazioni economiche sono favorite, o in assoluto o relativamente ad altri contribuenti e situazioni.

Per questi motivi il problema che la nostra Commissione ha posto (questionario n. 7 della Sottocomm. per la Finanza, domanda 2) non è stato se all'imposta dovesse assegnarsi una funzione redistributiva ma se questa funzione potesse o dovesse essere una funzione specifica o diretta, una redistribuzione cioè perseguita con più immediatezza e più consapevolezza della redistribuzione che è inerente ad ogni sistema fiscale.

In particolare si è chiesto se lo strumento fiscale potesse avere un impiego diretto nell'attuazione di ampie riforme economiche e sociali. Quest'ultimo problema fu particolarmente suggerito dalla sottocommissione per l'Agricoltura che desiderava elementi sul possibile contributo degli strumenti fiscali nella redistribuzione e nel frazionamento della proprietà fondiaria, e li desiderava sopratutto perchè è convinzione diffusa tra gli studiosi delle vicende della nostra agricoltura, che la vasta trasformazione della proprietà fondiaria verificatasi in Italia dopo la guerra 1914-1918, con l'ascesa di gran numero di contadini alla condizione di proprietari, sia dovuta, in parte rilevente, alla pressione esercitata sulla proprietà fondiaria dall'imposta straordinaria sul patrimonio del 1920.

Le risposte ricevute ammettono in generale che, in qualche misura, ogni sistema fiscale esercita una azione redistributrice della ricchezza e del reddito. Le opinioni sono invece divise per quanto riguarda l'opportunità che queste azioni redistributrici siano svolte di proposito (per esempio con imposte successorie, patrimoniali o sul reddito fortemente progressive; con imposte straordinarie o ordinarie sugli incrementi patrimoniali). La maggior parte delle risposte sono in linea di massima contrarie (si veda però, negli interrogatori, la risposta nettamente favorevole del prof. S. Scoca) o quanto meno raccomandano cautela per due ordini di motivi. Vi è un motivo tecnico: la difficoltà di perseguire efficacemente i fini redistributivi e le grandi riforme economiche e sociali con lo strumento fiscale, la cui azione è prevedibile soltanto entro certi limiti, data la difficoltà di anticipare con esattezza molte delle ripercussioni economiche delle imposte. Per di più l'esperienza mostra che l'azione di imposte che si propongono fini ampiamente redistributivi trova un limite nel costo di amministrazione generalmente molto più alto per le imposte dirette fortemente progressive che non per altri tipi di imposta. Vi è un motivo psicologico, sottolineato in parecchie delle risposte ricevute: un sistema tribu-

tario che si indirizzi direttamente alla revisione di certe posizioni economiche si presta ad essere interpretato dai contribuenti come uno strumento punitivo e a creare o perpetuare reazioni e diffidenze contro la legge e l'amministrazione tributaria, che, dati sopratutto la tradizione e l'ambiente italiano, è necessario evitare con ogni cura.

Specialmente negli ambienti più disposti a profonde trasformazioni economiche e sociali, un largo impiego degli strumenti fiscali è guardato con diffidenza, ritenendosi tali strumenti insufficienti ad operare effettivamente le trasformazioni desiderate, alle quali ci si vuole accingere per vie più dirette che non quelle fiscali (si veda l'interrogatorio Pesenti).

Tale diffidenza è forse eccessiva poichè non si può escludere che certe misure fiscali possano avere profondi effetti sulla struttura economica e sociale. Sono per esempio frequenti i casi di ampi contributi portati dall'alta tassazione del reddito e delle successioni al frazionamento della proprietà, sopratutto fondiaria; alla liquidazione di grandi patrimoni familiari; e, anche in conseguenza di questi fatti, alla pratica eliminazione della classe politica che nell'800 fondava in buona parte sulle disponibilità economiche la propria prevalenza nella partecipazione alla vita dello Stato. Ai fini redistributivi è sopratutto opportuna la combinazione della politica dell'entrata con la politica della spesa, sviluppando i servizi che vanno a prevalente beneficio dei più poveri e ponendone il carico prevalentemente sui più ricchi. In questo modo è effettivamente possibile – ed esistono anche di questo molti esempi probanti – effettuare larghi trasferimenti di reddito reale (cioè di beni e di servizi godibili) dai più ricchi ai più poveri.

È invece vero che le trasformazioni attuate mediante gli strumenti fiscali devono avere, in generale, una maggiore gradualità di quelle attuate direttamente e che quindi la scelta di tali strumenti può essere opportuna solo se si sia deciso in favore di riforme graduali e contro trasformazioni rapide. Ed è anche vero che una accentuata azione fiscale redistributrice non può restare al margine di un sistema economico, senza investirne i motivi essenziali. Chi, ad esempio, voglia la conservazione di un sistema nel quale il movente del profitto individuale abbia una funzione molto larga o preminente nel determinare l'indirizzo della produzione, il volume e la distribuzione del risparmio e degli investimenti, non deve illudersi che questo sistema possa sopportare, fuori di limiti piuttosto ristretti, l'azione di imposte redistributrici. Intaccando il

profitto e diminuendo gli incentivi a risparmiare e ad affrontare i rischi di nuove iniziative, in un sistema capitalistico è inevitabile uno di questi due risultati - o i due insieme - : una riduzione del reddito nazionale ; oppure un largo trasferimento delle funzioni dell'imprenditore dai privati, che non trovano più conveniente assumerle, ad enti pubblici, in varie forme spesso mascherate. La storia del protezionismo, delle economie di privilegio (consorzi, monopoli, ecc.), dei salvataggi industriali, è, in Italia e fuori, anche la storia della rinuncia degli imprenditori a svolgere le proprie funzioni, perchè la convenienza ne è ridotta o annullata per i gravami fiscali. Così l'azione fiscale, ben lungi dal limitarsi a modificare i risultati del sistema economico al quale si applica, ne muta profondamente la struttura e i motivi.

§ 7. — *Principali categorie di tributi nella finanza italiana.*

Prima di accennare ai risultati della nostra inchiesta sui rapporti fra tributi diretti ed indiretti, diamo qualche cenno sulla parte che nel nostro sistema tributario hanno avuto ed hanno le principali categorie di tributi.

Nel complesso delle entrate effettive dello Stato (cioè nel complesso delle entrate, al netto di quelle derivanti da accensioni di debiti) le entrate tributarie sono di gran lunga la parte prevalente. La loro percentuale al totale in esercizi normali rappresentava intorno all'85 % : così nel 1913-14 e nel 1929-30, e si scostava generalmente assai poco da tale cifra anche in esercizi assai perturbati. Il resto spettava ai redditi del patrimonio dello Stato ai proventi dei servizi pubblici, ai rimborsi e concorsi nelle spese e a entrate diverse di varia natura.

Nei nostri documenti finanziari le entrate tributarie sono raggruppate in quattro principali gruppi : imposte dirette ; tasse e imposte indirette sullo scambio della ricchezza ; dogane ed imposte indirette di consumo ; monopoli e lotto.

Il primo gruppo comprende le tradizionali imposte dirette reali (fondiaria, fabbricati, ricchezza mobile) alle quali si sono aggiunte dopo la guerra 1914-18 l'imposta complementare sul reddito, l'imposta sui celibi (ora soppressa), l'imposta sui frutti dei titoli, l'imposta ordinaria sul patrimonio ed altre minori. Comprende inoltre negli esercizi nei quali sono state in riscossione, le imposte dirette straordinarie (imposta straordinaria sul patrimonio dopo il 1920,

imposta sui sopraprofitti di guerra durante e dopo ciascuna delle due guerre mondiali, imposte straordinarie patrimoniali del periodo 1936-38).

Le tasse ed imposte sugli scambi della ricchezza comprendono un gruppo di imposte piuttosto eterogeneo: si va dalle imposte sulle successioni, che sono imposte patrimoniali differite e quindi hanno un significato economico identico a quello delle imposte dirette, alle imposte sullo scambio e, adesso, sull'entrata, che sono almeno in taluni aspetti e casi affini alle imposte di consumo. È quindi di non semplice interpretazione il peso di questo gruppo di imposte nel rapporto complessivo tra imposte dirette ed indirette.

Nel gruppo delle imposte indirette di consumo prevalgono quelle prelevate col metodo dei dazi doganali e delle imposte di fabbricazione, per le quali i generi di maggior gettito sono gli spiriti e lo zucchero.

Infine i principali monopoli sono, come è noto, quelli del tabacco e del sale. Sul complesso delle entrate dai monopoli e dal lotto, il lotto rappresenta nei vari esercizi dal 10 al 12 %.

Salvo qualche eccezione negli anni nei quali fu molto elevato il gettito delle imposte straordinarie, e quindi quello complessivo delle imposte dirette, la proporzione nella quale le varie categorie di entrate partecipava al totale è notevolmente costante. Nel 1913-14 le imposte dirette (aggiungendo al loro gettito quello delle imposte di successione e di manomorta) rappresentavano il 31,50 % delle entrate tributarie; le imposte sullo scambio della ricchezza poco più del 14 %; le dogane e imposte di consumo il 32 %; i monopoli e il lotto il 22,50 %

Nel 1929-30, ultimo esercizio del periodo tra le due guerre che può considerarsi normale, essendo poi sopravvenuta la grande crisi subito seguita dall'inizio della finanza di guerra, tali percentuali erano pressochè inalterate: le imposte dirette a poco meno del 31 %; le imposte sullo scambio della ricchezza al 18 %; le imposte di consumo al 31 %; i monopoli e il lotto a poco più del 20 %. L'unica variazione sensibile, l'aumento della parte delle imposte sullo scambio della ricchezza era d'altronde dovuto alla introduzione della tassa di bollo sugli scambi, che funzionava in parte come imposta di consumo, cosicché si aveva per questa via un compenso alla leggera diminuzione segnata dalle forme tradizionali di tale imposizione (dogane, monopoli, ecc.).

Secondo i dati provvisori dell'ultimo esercizio (1945-46) tali proporzioni risultano invece molto alterate. Le imposte dirette sono

scese al 20 % (malgrado al loro gettito contribuiscano imposte straordinarie, per 2487 milioni su un totale di 27139 milioni); le imposte sullo scambio della ricchezza sono salite al 46 %; le imposte sui consumi sono scese al 6 % e i monopoli e lotto sono saliti al 28 % (si vedano dati più analitici nell'allegato 1).

§ 8. — *Rapporto tra imposte dirette ed indirette.*

La Commissione ha posto il quesito, se, superata la situazione attuale i cui elementi di anormalità non hanno bisogno di essere descritti, si debba ritornare nella distribuzione del carico tributario tra imposte dirette e indirette a un rapporto analogo a quello prebellico (inteso come quello che può considerarsi normale nel periodo dal 1913-14 al 1929-30) o se esso debba modificarsi e come e con che conseguenze sul complessivo riparto del carico tributario tra categorie di contribuenti.

Uno dei più notevoli risultati emersi dalle risposte è la diffusa svalutazione della tradizionale, netta antitesi tra effetti delle imposte dirette e delle imposte indirette sulla distribuzione del carico fiscale: in questo senso si vedano specialmente gli interrogatori Pesenti e Scoca e anche, sia pure in senso alquanto diverso, la monografia Griziotti.

È nota la posizione tradizionale, caratteristica dei movimenti di riforma sociale nella seconda metà del secolo scorso e nei primi decenni di questo. Si osserva che le imposte dirette si commisurano in generale al reddito o al patrimonio del contribuente e il loro peso è quindi proporzionale alla ricchezza del contribuente o, addirittura, cresce più che proporzionalmente col crescere di questo, quando esse siano applicate con aliquote progressive. I ricchi pagano, in proporzione al reddito, quanto o più dei poveri.

Le imposte indirette (e ci si riferisce in questo caso prevalentemente ai vari tipi delle imposte di consumo) colpiscono invece manifestazioni di consumo e per assicurarsi un largo gettito devono sfruttare generi di uso molto comune: generi, cioè, (si pensi ad esempio, al sale, o al grano e suoi derivati) che entrano in una misura proporzionalmente maggiore nei bilanci dei più poveri rispetto a quelli dei più ricchi. Infatti questi ultimi offrono più abbondanti margini per beni di lusso, di cultura, ecc. Di conseguenza le imposte di consumo prelevano, nei bilanci dei più poveri somme abbastanza vicine in valore assoluto, a quelle prelevate dai più ric-

chi, e quindi sensibilmente più elevate se rapportate al reddito. Mentre, dunque, le imposte dirette sarebbero proporzionali al reddito o progressive col crescere del reddito, le imposte indirette sarebbero progressive alla rovescia, cioè graverebbero proporzionalmente di più i redditi più bassi.

In realtà, a parte minori riserve che sono state fatte contro questa netta contrapposizione tra i due tipi di imposte, sta il fatto che sono scarsamente possibili conoscenze precise intorno agli effetti ultimi di un sistema tributario e di singoli gruppi di imposte, cioè alle variazioni complessive dei prezzi, e in particolare dei redditi, da ricondursi all'esistenza di date imposte (e delle spese pubbliche correlative) in un dato ambiente economico. Non si è quindi in grado di dire, se, quando un sistema tributario sia consolidato da un certo decorso di tempo, la prevalenza delle imposte indirette e la progressività a rovescio nella ripartizione del carico tributario non siano compensate dall'esistenza di prezzi più favorevoli ai più poveri (per esempio di salari più alti) di quelli che si avrebbero se al posto delle indirette ci fossero state delle imposte dirette e una distribuzione proporzionale o progressiva del carico tributario. In conclusione la bontà di un sistema tributario, dal punto di vista dell'equa distribuzione dei carichi non si misura necessariamente dall'alta percentuale in esso riservata alle imposte dirette. Anche un sistema in cui un alta quota del gettito sia dovuta alle imposte indirette può essere un buon sistema tributario sopratutto se la politica della spesa pubblica favorisce le classi più povere, fornendo prevalentemente ad esse i benefici dei servizi pubblici (per esempio scolastici, sanitari, assicurativi). Con la maggiore partecipazione delle classi più povere ai benefici della spesa pubblica ci si può infatti garantire contro l'eventualità che anche gli effetti ultimi delle imposte indirette non siano equi nei riguardi dei più poveri.

Quando le imposte indirette siano ordinate in modo da consentire una corretta distribuzione del carico tributario la loro funzione nel sistema tributario si può presentare molto opportuna sia per la semplicità con cui possono applicarsi, sia per i rapporti di integrazione che possono istituirsi tra esse e le imposte dirette. Infatti la coesistenza di imposte di struttura assai diversa come appunto le dirette e le indirette, sembra condizione perchè si attui un qualche compenso tra le evasioni e le deficienze di accertamento nelle quali si può incorrere nei singoli settori del sistema tributario. Se si avesse un unico tipo di imposte, che for-

nisse tutto il gettito tributario, le conseguenze degli errori sarebbero molto più gravi che avendone parecchi tipi, ognuno dei quali dà solo una frazione del gettito: nel primo caso, chi evade, per esempio, alle imposte sul reddito sfuggirebbe del tutto al dovere tributario; nel secondo vi sfugge solo in parte, e per un'altra parte è colpito dalla imposte, per esempio sui suoi consumi o sui trasferimenti di ricchezza che opera.

§ 9. — *Una politica di sgravi di imposte indirette.*

Se, come si è detto, sono incerti gli effetti ultimi di un sistema di imposte, è però noto che gli effetti dell'introduzione o dell'abolizione di qualunque imposta richiedono un certo tempo per svolgersi pienamente e che quindi per quel tempo i contribuenti danneggiati in via diretta dall'imposta non avranno benefici indiretti pienamente compensativi. Per esempio l'operaio subirà immediatamente l'effetto dannoso di un aumento del dazio sul grano, ma solo alla lunga avrà, se, mai lo avrà, un compenso mediante un aumento del proprio salario o per altra via indiretta. È quindi esatto che diminuzioni delle imposte sui consumi più diffusi ed aumenti delle imposte sui redditi più elevati apportano per un certo tempo un beneficio ai più poveri e viceversa.

Da questo punto di vista il sistema tributario italiano, con la prevalenza che in esso hanno avuto, fin dalla sua formazione le imposte indirette e con la larga parte che tra queste hanno avuto le imposte su generi di largo e necessario consumo (grano, sale, zucchero ecc.) presenta indubbiamente prospettive molto favorevoli per una politica di graduali sgravi tributari a favore dei consumi popolari, capace di tradursi in un effettivo miglioramento del reddito reale delle classi più povere.

Una tale politica è generalmente auspicata nelle risposte raccolte dalla nostra Commissione. Tuttavia le dichiarazioni in questo senso sono spesso accompagnate dalla considerazione che le circostanze attuali e del futuro non molto lontano non si prestano ad effettuare un sensibile spostamento dell'onere tributario dalle imposte indirette alle imposte dirette. Si osserva infatti che il largo ricorso alle imposte dirette è proprio delle economie ricche nelle quali il reddito medio è elevato, ed elevato è il numero di persone con un reddito cospicuo, alle quali tali imposte possono applicarsi con

un rendimento tale da giustificare i costi amministrativi e gli attriti in sede di accertamento e riscossione che esse sempre comportano. A questo proposito la Commissione coglie l'occasione per raccomandare che il costo di amministrazione delle singole imposte o gruppi di imposte e il suo rapporto col ricavo formi oggetto di accurate e sistematiche analisi. D'altronde nelle imposte dirette minimi imponibili alquanto elevati sono – anche prima che un esigenza tecnica – una esigenza politica fortemente sentita, cosicchè un sistema ben costruito di imposte dirette rischia di lasciar fuori, in un paese a basso reddito medio, buona parte del reddito nazionale e di mancare quindi della base necessaria per raggiungere un gettito cospicuo. Invece le imposte indirette sui consumi possono essere congegnate in modo da applicarsi, con attriti e costi amministrativi limitati, alla generalità dei contribuenti, ricchi e poveri che siano. Questa caratteristica, ove si prescinda dalla possibilità che l'onere delle imposte indirette sia dal consumatore trasferito ad altri soggetti (produttori delle merci consumate, datori di lavoro, proprietari di capitali ecc.) si presta a obiezioni dal punto di vista distributivo. Ma è d'altra parte la ragione per la quale le imposte indirette (e proprio quelle sui generi di largo consumo) sono uno strumento indispensabile nella finanza dei paesi poveri. Per questi potrebbe essere un tentativo inutile e costoso cercare di fondare il sistema tributario prevalentemente sulle imposte dirette. Può invece essere assai più opportuno da una parte cercare di ridurre l'area delle imposte indirette tanto quanto è consentito da una razionale espansione delle imposte dirette; dall'altra cercare di organizzare le imposte indirette in modo da ridurne i difetti distributivi.

In conclusione sembra chiaro che nel nostro paese e nei prossimi anni una politica diretta a sostenere il reddito reale delle classi più povere mediante sgravi di imposte indirette sui consumi più diffusi sarà senz'altro possibile se avrà il suo presupposto in una riduzione delle spese pubbliche. Ma se vorrà invece trovare tale presupposto in un aggravio delle imposte dirette sarà possibile – oltre limiti piuttosto modesti – soltanto a patto che il reddito medio e in genere le condizioni economiche del paese migliorino sensibilmente non solo rispetto al livello attuale, ma anche rispetto al periodo tra le due guerre. Altrimenti un deciso sgravio di imposte indirette provocherebbe inasprimenti delle imposte dirette che in parte rimarrebbero sulla carta (o per accentuarsi delle evasioni, o per vero e proprio difetto di materia imponibile) e per il resto in grau parte si tradurrebbero in aumento delle imposte dirette pagate dai

contribuenti piccoli e medi i quali anzichè essere sollevati dal peso delle imposte indirette finirebbero per subirne l'equivalente, in una forma più fastidiosa.

Quella che è invece senz'altro possibile e opportuna è una politica che, oltre a dedicare a sgravi delle imposte indirette i margini che potranno sorgere dalla riduzione delle spese antieconomiche dell'apparato statale, provveda a un miglioramento tecnico delle imposte indirette, rendendone l'amministrazione meno costosa o gravosa; cercando di spostare il loro onere dai consumi che hanno parte maggiore nei bilanci dei più poveri, ad altri consumi; ed anche cercando di passare da imposte su singoli consumi, che sono per necessità imposte su consumi popolari, a imposte generali sul consumo (al quale tipo si possono avvicinare le imposte sugli scambi o sull'entrata) che seguono più da vicino le condizioni economiche del contribuente. In questo senso si veda specialmente l'interrogatorio Borgatta che accentua la necessità di un preliminare ritorno dell'imposizione dei consumi, dal livello assai basso al quale è sceso durante la guerra, al livello prebellico e a non meno del 50 % delle entrate tributarie totali. Va però osservato che la ripresa delle imposte di consumo è ormai in atto: i dati per i primi sette mesi dell'esercizio in corso indicano che il gettito dei monopoli, dogane, imposte di consumo, rappresenta il 34 % del gettito tributario totale. Se a questo si aggiunge l'imposta sull'entrata che rappresenta il 33 % dell'entrata tributaria complessiva, e che in parte funziona come una vera imposta di consumo, la percentuale indicata dal Borgatta si può considerare già raggiunta.

§ 10. — *Conclusioni sulle premesse della nostra inchiesta sul sistema tributario.*

Da quanto precede risulta che le considerazioni sulla struttura delle nostre imposte dirette ed indirette, contenute nelle risposte da noi vagliate e qui di seguito riassunte, sono ispirate alle seguenti premesse generali.

In primo luogo si ragiona come se debba finire col ristabilirsi il rapporto tra tributi e reddito nazionale che si ebbe negli anni normali del periodo tra le due guerre, e comunque come se le variazioni di tale rapporto non siano per essere tanto ampie da impedire di riferirsi al sistema tributario prebellico come base di discussione.

In secondo luogo si ritiene opportuno che l'uso delle imposte,

a fini redistributivi e di riforma sociale sia piuttosto cauto, e a questo criterio ci si ispira nel considerare la struttura del sistema tributario e delle singole imposte.

In terzo luogo si prevede una relativa costanza del rapporto prebellico tra imposte dirette ed imposte indirette, con tendenza però all'aumento della parte delle dirette, compatibilmente con la riduzione delle spese pubbliche e con lo sviluppo del reddito nazionale.

Queste premesse non sono, naturalmente, comuni a tutti coloro che ci hanno risposto, ma sembra tuttavia che rappresentino abbastanza bene l'opinione media sulle linee generali nelle quali vanno inquadrate le singole osservazioni e proposte.

Le imposte dirette

§ 11. — *Il sistema delle imposte dirette.*

Il sistema delle imposte dirette erariali è costituito attualmente in Italia — trascurando alcuni tributi minori — da quattro imposte reali sul reddito, un'imposta personale sul reddito, una imposta reale sul patrimonio. Ogni reddito secondo la sua natura è sottoposto a una delle imposte reali : imposta sul reddito dei terreni, imposta sul reddito dei fabbricati, imposta sul reddito di ricchezza mobile, imposta sul reddito agrario. Questa ultima si può considerare ormai autonoma, per metodi di accertamento e misura di aliquote, rispetto al ceppo della ricchezza mobile che l'ha originata. Le quattro imposte reali prescindono dal considerare le condizioni personali dal percettore del reddito, fuorchè per alcune disposizioni di non grande importanza come i minimi esenti, assai modesti, per le categorie *B* e *C* della ricchezza mobile. Perciò appunto questa prima fase della tassazione del reddito è detta reale. Siamo di fronte, infatti, per riprendere una nota espressione, a una « tassazione disgiunta di cose » : il fondo, il fabbricato, l'azienda ecc. sono colpiti singolarmente in quanto producono un reddito, senza ricostruire la situazione economica complessiva dei loro possessori. Alla fase reale segue la fase personale (imposta complementare progressiva sul reddito) in cui non vengono più tassati i redditi di singoli cespiti, ma il reddito globale di ogni persona fisica, in quanto superi il minimo imponibile. Si tiene anche conto dei carichi di famiglia e di passività ed oneri (come ad esempio le spese di assicurazione) non computati agli effetti delle imposte reali.

Le aliquote delle imposte reali sono calcolate in modo che i redditi di puro capitale (ad esempio interessi di un mutuo) paghino più dei redditi misti di capitale e lavoro (redditi di impresa) e questi più dei redditi di lavoro (distinti a loro volta in redditi professionali e in redditi fissi: stipendi, salari, ecc.). La discriminazione è nata con l'imposta di ricchezza mobile: attualmente, in ricchezza mobile la categoria *A* (redditi di puro capitale) paga il 30 %, la cat. *B* (redditi misti) il 26 %, la cat. C_1 (redditi professionali) il 16 %, la cat. C_2 l'8 % (impiegati) e il 4 % (operai).

Questa differenziazione di aliquote non esiste nell'imposta personale, nella quale il reddito globale è sottoposto allo stesso trattamento, qualunque sia la parte che in esso hanno i redditi di lavoro e quelli di capitale o misti. Ma la si può considerare approssimativamente surrogata dall'esistenza dell'imposta ordinaria sul patrimonio, che costituisce appunto un onere supplementare sui redditi di puro capitale e sui redditi misti. Questa surrogazione è però imperfetta perchè l'imposta ordinaria sul patrimonio, anzichè personale come la complementare, è anch'essa reale, e cioè colpisce distintamente singoli cespiti e non il patrimonio complessivo del contribuente.

§ 12. — *Caratteristiche fondamentali del nostro sistema di imposte dirette.*

Le caratteristiche fondamentali del sistema descritto sono le seguenti:

1) peso prevalente delle imposte reali rispetto alle personali. In conseguenza, poichè la progressività non trova praticamente applicazione (salvo qualche eccezione di limitata portata) nelle imposte reali, nelle quali d'altronde non potrebbe trovare normalmente una giustificazione logica, la maggior parte del gettito delle imposte dirette è dato da imposte proporzionali: il 92 % nel 1941-42, contro l'8 % per imposte progressive. Nel 1945-46 l'imposta complementare e quella sui celibi hanno dato 2399 milioni, cioè il 10 % del totale delle imposte dirette permanenti (al netto delle addizionali); ma va considerato che quasi la metà, e cioè 1172 milioni, derivano da riscossioni di imposta complementare per ritenuta, e cioè secondo aliquota proporzionale;

2) largo impiego dell'accertamento catastale, cioè della valutazione obiettiva dei redditi ordinari e della applicazione automatica di tali valori alle unità imponibili, anzichè della valutazione analitica

dei redditi effettivi, in contraddittorio coi singoli contribuenti. Nella imposta sul reddito dei terreni il sistema ha una tradizione che risale al '700. Con la riforma del 1939 è stato esteso a buona parte dei redditi dell'impresa agraria (esclusi cioè, quelli degli affittuari) e ai redditi dei fabbricati, per i quali però il sistema catastale non è ancora in atto per quanto in stadio di avanzata predisposizione. Sistemi che obbediscono in parte alla stessa logica del sistema catastale sono applicati anche nell'imposta di ricchezza mobile. In tutto il settore dell'imprese industriali e commerciali in forma non azionaria, data la mancanza di documenti contabili sui quali si possa fare affidamento e la mancanza dell'obbligo per il contribuente di fornire una dichiarazione analitica di tutti gli elementi di guadagno e di spesa, si finisce di fatto con l'accertare redditi medi anzichè i redditi effettivamente realizzati dalle singole imprese. Il procedimento consiste nel valutare l'importanza dell'impresa in base, di solito, a un accertamento più o meno diretto dal giro degli affari, ma talvolta anche ad altri indici esteriori (operai occupati, strumenti installati ecc.) e nell'attribuire alle singole imprese il reddito corrispondente in media alle imprese delle stesse dimensioni ed importanza. Come si è detto, il sistema obbedisce alla stessa logica del catasto (distribuzione della unità imponibile in classi e applicazione ad ognuna di un reddito medio della propria classe), ma non è disciplinato con la meticolosa precisione e oggettività con cui si attua l'accertamento catastale, e fa sempre salva almeno la possibilità di tassare il reddito effettivo quando esso sia noto e risulti che si scosta sensibilmente dal medio;

3) larga applicazione dell'accertamento e della riscossione alla fonte che è resa possibile dal predominante carattere reale. Molti redditi sono cioè colpiti presso coloro che li pagano (società, imprenditori ecc.) anzichè presso coloro che li percepiscono (obbligazionisti, azionisti, salariati, ecc.), salvo la rivalsa dei primi sui secondi. In questo modo il fisco anzichè a una moltitudine di soggetti si rivolge a relativamente pochi enti od imprese. Il sistema offre enormi vantaggi amministrativi per sicurezza e facilità di accertamento e di riscossione, ed è diffusa opinione che alla sua larga applicazione sia dovuta in parte notevole l'eccezionale fortuna dell'imposta sul reddito inglese.

Il sistema può in realtà applicarsi anche a imposte personali (e l'*income tax* inglese ne è un esempio) ma in modo assai meno semplice. In questo caso si può infatti stabilire che chi paga il reddito, indipendentemente da considerazioni di minimo imponibile o di carichi di famiglia, trattenga l'aliquota dell'imposta, se questa è proporzionale, o un'aliquota media, se è progressiva. Ma la trattenuta

può in questo caso funzionare soltanto da anticipo. Infatti coerentemente alla natura dell'imposta personale, l'ufficio dell'imposta deve in seguito valutare il reddito globale del contribuente (del quale i proventi che sono stati sottoposti alla ritenuta sono spesso soltanto una parte) e considerare diritti ad esenzioni di quote minime o a detrazioni per carichi di famiglia od altri titoli. Si perviene così alla liquidazione dell'imposta complessivamente dovuta (o all'accertamento del diritto all'esenzione) e su questa base si dispone il pagamento di un residuo di imposta oppure il rimborso di quanto pagato in più del dovuto, a seconda che l'imposta pagata per ritenuta sia inferiore o superiore a quella definitivamente liquidata.

Finchè si tratta di imposte personali che si applicano a un numero relativamente ristretto di contribuenti, il sistema funziona discretamente e dà vantaggi che sono ancora apprezzabili, se pur minori che non nel caso di imposte reali, in cui la riscossione alla fonte ha carattere definitivo. Ma se la base dell'imposta si allarga a un gran numero di contribuenti, i confronti tra riscossioni parziali e provvisorie e valutazioni definitive, nonchè le pratiche per i rimborsi o le riscossioni dei saldi, diventano talmente numerosi e intricati da rendere praticamente impossibile il funzionamento del sistema. Così in Inghilterra, quando in occasione della recente guerra si sono ridotti i minimi imponibili in modo da sottoporre all'*income tax* gran parte dei salariati, portando i contribuenti all'imposta ad oltre 10 milioni, il sistema tradizionale di tassazione alla fonte ha dovuto essere sostituito per i salariati con un altro che evita la necessità della posteriore liquidazione dell'imposta, ma a patto di complicazioni amministrative assai onerose per le imprese chiamate ad applicarlo, cosicchè si è molto perplessi sulla sua continuazione.

§ 13. — *Prospettive delle nostre imposte sul reddito.*

Le prospettive che si presentano per il nostro sistema delle imposte sul reddito sono, secondo i risultati della nostra inchiesta in sostanza tre.

La prima è la conservazione del sistema attuale, cioè di un gruppo di imposte reali e proporzionali che attuano una prima fase della tassazione del reddito, e alle quali si sovrappone una imposta personale e progressiva. Naturalmente in questo caso alle varie imposte si potrebbe apportare una serie di miglioramenti tecnici, alcuni dei quali si trovano indicati nella monografia Borgatta.

La seconda consiste nel mantenere le due fasi della tassazione, unificando però in una sola imposta le diverse imposte reali. Però perchè la riforma non avesse un puro valore formale occorrerebbe che le due fasi non fossero contraddistinte ancora dalla realità e dalla personalità, ma soltanto dalla proporzionalità e progressività, estendendosi anche all'imposta proporzionale di base i caratteri delle personalità. Si tratterebbe cioè di passare a un sistema analogo a quello inglese, in cui l'*income tax* si applica con aliquote proporzionali a tutti i redditi superiori al minimo imponibile, ma si hanno larghe detrazioni alla base per cui i redditi si tassano previa deduzione di una somma fissa cosicchè l'imposta proporzionale sui redditi tassati è in realtà progressiva sui redditi effettivi. È inoltre presa in considerazione la situazione famigliare che può dar diritto a maggiori minimi imponibili e detrazioni. La *surtax* completa la tassazione per i contribuenti con oltre 2000 sterline annue di reddito e si applica con aliquote progressive che giungono fino al 97.50 %.

La terza soluzione consisterebbe nel rinunciare anche a quel residuo di distinzione — che rimane nella seconda — tra due fasi di tassazione e colpire il reddito con un unica imposta personale e progressiva. È il sistema che ha avuto la sua espressione più tipica nella *Einkommensteuer* tedesca, alla quale però s'erano in seguito affiancate imposte autonome sui salari (*Lohnsteuer*) e sui redditi di capitale (*Kapitalertragsteuer*) per non perdere i vantaggi della riscossione alla fonte propri dei sistemi precedentemente descritti.

A prima vista la terza alternativa s'impone per la sua apparente semplicità e per la possibilità che sembra evidente di attuare con essa un massimo di giustizia distributiva avendosi un'unica imposta con la quale commisurare i prelievi all'entità del reddito e alle condizioni personali del contribuente. In realtà ad essa si oppongono alcune gravi obiezioni : una generale e altre derivanti della situazione italiana.

§ 14. — *Obiezioni all'imposta unica sul reddito.*

L'obiezione generale è che un'imposta unica progressiva elimina praticamente la possibilità dell'accertamento e della riscossione alla fonte. Abbiamo visto sopra che anche nel sistema inglese a due fasi l'enorme aumento del numero dei contribuenti ha reso quanto mai difficoltoso l'impiego della riscossione alla fonte. Eppure sussiste ancora una fascia di tassazione proporzionale, che consente di evitare in molti casi liquidazioni dell'imposta successive alla riscossione alla

fonte. Quando l'imposta fosse progressiva in tutto il campo dei redditi la riscossione alla fonte diverrebbe impossibile o inutile, perchè gli uffici dovrebbero liquidare nuovamente le imposte per tutti i contribuenti, con un costo amministrativo non minore che se la tassazione alla fonte non esistesse.

L'abbandono della tassazione alla fonte è molto grave se si pensa che tale abbandono comporta per ogni contribuente la necessità di una procedura di accertamento per via d'ufficio, con dichiarazioni, contestazioni, accordi, ricorsi, ecc. anche nei casi, di gran lunga prevalenti, di contribuenti che hanno un modesto reddito da un unica attività e che quindi potrebbero assolvere il loro debito tributario alla fonte con estrema facilità e con un minimo di costi amministrativi. Si pensi al caso degli impiegati e salariati che non hanno altra fonte di reddito che il loro lavoro.

Delle obiezioni peculiari alla situazione italiana la prima è ancora di carattere amministrativo. Un'imposta unica progressiva, come rende impossibile la tassazione alla fonte, così, priva di buona parte della sua utilità l'applicazione di metodi automatici come il catasto. Esporremo in seguito gli argomenti che sono emersi nella nostra inchiesta pro e contro il catasto. Anticipiamo qui il giudizio in linea di massima favorevole che può considerarsi prevalente e osserviamo che se si adottasse l'imposta unica progressiva sul reddito, il metodo catastale potrebbe anche permanere per la valutazione di certi redditi, ma scomparirebbe il suo principale vantaggio amministrativo, ossia l'eliminazione di una attività di accertamento rispetto ai singoli individui. Infatti se l'imposta è proporzionale e reale, la valutazione catastale si può senz'altro applicare alle singole unità censite. Se è progressiva e personale, occorre, se anche non si ritorna sulla valutazione, compiere l'accertamento individualmente per ogni contribuente, ad ognuno dovendosi applicare l'aliquota corrispondente al suo reddito e alle sue condizioni personali. Vedremo in seguito che la situazione italiana, con l'enorme numero di proprietari coltivatori, sconsiglia l'accertamento individuale del reddito fondiario anche in sede di imposte reali e proporzionali. Per le stesse ragioni si deve sconsigliare l'introduzione di un'imposta unica progressiva che renderebbe pur essa necessario l'accertamento individuale del reddito, nelle forme complesse richieste da un tributo personale, rispetto a molti milioni di contribuenti che non hanno alcuna tradizione ed esperienza di tali metodi di tassazione.

A questa obiezione si potrebbe rispondere che tutto sta nel fissare un minimo esente abbastanza elevato da escludere dalla imposi-

zione i minori contribuenti, alleggerendo così gli uffici di una gran parte del lavoro, ed evitando gli accertamenti rispetto ai contribuenti meno in grado di affrontarli.

Ma si andrebbe così incontro alla seconda obiezione che dalle condizioni italiane sorge contro un imposta unica sul reddito.

Si è detto più indietro che sono assai bassi il reddito medio e la concentrazione del reddito (cioè il numero dei contribuenti a reddito elevato e la porzione del reddito complessivo del paese ad essi spettante). Ne consegue che i minimi esenti abbastanza elevati che sarebbero necessari per evitare la tassazione dei minori contribuenti, lascerebbero fuori una parte cospicua del reddito complessivo e condurrebbero a una perdita di materia imponibile.

Di questa perdita il fisco non riuscirebbe a rivalersi sui maggiori contribuenti e sulla porzione del reddito del paese ad essi spettante — che come si è detto è piuttosto ridotta — neppure spingendo le aliquote dell'imposta sugli alti redditi ad aliquote proibitive.

Abbiamo riportato più indietro le statistiche sulla distribuzione dei redditi risultanti dall'imposta complementare. Da esse risulta che nei ruoli per il 1943 il 79% del reddito complessivamente accertato apparteneva a contribuenti con un reddito annuo di meno di L. 48.250; il 52% apparteneva a contribuenti con un reddito annuo di meno di L. 17.300. E queste percentuali sono probabilmente inferiori al vero.

Esisteva infatti certamente una larga evasione negli alti redditi per cui il valore assoluto — circa 4,1 miliardi — del reddito accertato ai contribuenti con più di L. 48.250 annue andava senza dubbio aumentato. Ma difficilmente poteva essere in realtà di tanto maggiore da compensare l'aggiunta che alla somma dei redditi inferiori va fatta:

a) dei redditi di cat. *D* (dipendenti statali) che non figurano in quelle statistiche e che avrebbero ingrossato, nella loro maggiore parte lo scaglione fino a 17.300 e nella quasi totalità lo scaglione fino a 48.250;

b) dei redditi inferiori a 17.300 (e rispettivamente a 48.250) lire che evadevano in tutto o in parte l'imposta;

c) dei redditi inferiori al minimo imponibile, che naturalmente non figurano nella statistica.

In conclusione si resta forse al di sotto del vero, affermando che intorno al 1940 il 60 % del nostro reddito nazionale andava a contribuenti con un reddito inferiore a 1.500 lire mensili, e più dell'80 % a contribuenti con un reddito inferiore a 4.000 lire mensili.

Gli elevati minimi imponibili necessari ad evitare la difficoltosa

amministrazione dell'imposta unica nei riguardi dei minori contribuenti sottrarrebbero quindi tanta materia imponibile che il gettito dell'imposta unica sarebbe molto inferiore, per quanto se ne forzassero le aliquote sui redditi più elevati, a quello raggiungibile con un sistema misto di imposte progressive e proporzionali. Il minor gettito non potrebbe essere compensato che da un aumento dell'imposizione indiretta. Questa soluzione è stata difesa davanti alla Commissione (si vedano l'interrogatorio e la monografia Griziotti) e meriterebbe certo di essere presa in buona considerazione, se ci si potesse valere di imposte di consumo a largo gettito, che avessero costi e difficoltà di amministrazione inferiori a quelli delle attuali imposte dirette reali; e che inoltre riguardassero consumi incidenti sui bilanci dei più ricchi almeno quanto su quelli dei più poveri, ad evitare che nella transizione dal sistema attuale al nuovo i redditieri più poveri fossero maggiormente gravati.

§ 15. – *Imposta unica e distribuzione del carico fiscale.*

Ritornando per un momento all'ipotesi di un'imposta unica progressiva a larga base e perciò a basso minimo imponibile, si deve aggiungere che le difficoltà amministrative di accertamento e di riscossione non sembrano neppure trovare un sufficiente compenso in una migliore distribuzione del carico fiscale raggiungibile in tale ipotesi. Infatti, sempre per le condizioni dell'ammontare e distribuzione del reddito del nostro paese, l'imposta unica dovrebbe applicarsi con un'aliquota abbastanza elevata sui redditi appena superiori al minimo imponibile. Altrimenti il suo gettito si ridurrebbe a livelli che probabilmente non giustificherebbero il suo costo. Ma d'altra parte sui redditi medi le aliquote non potrebbero essere molto elevate. Si avrebbe così una fascia nella quale la progressione delle aliquote sarebbe assai lenta : l'esistenza di questa fascia è d'altronde prevista esplicitamente nei lineamenti di un'imposta unica progressiva di cui nell'interrogatorio Scoca. Questa fascia comprenderebbe la grandissima maggioranza dei contribuenti e la maggior porzione dei redditi accertati. È allora evidente che la funzione della progressività sarebbe troppo modesta in questa zona per giustificare l'imponente sovrastruttura di un imposta progressiva a larga base. Per esemplificare ricordiamo che secondo le statistiche per il 1943 il 78,70 % degli accertamenti in complementare riguardavano contribuenti con reddito inferiore a 48.250 lire annue. Si istituivano cioè 1 milione e 275 mila accerta-

menti per graduare l'onere di imposta dall'1 % per redditi netti di 3.000 lire annue; all'1,61 % per redditi netti di 10.000 lire; al 2,12 % per redditi di 20.000 lire; al 3,05 % per redditi di 50.000 lire. Già da queste cifre risulta che la differenziazione tra i redditi minori e maggiori, ha un valore assoluto assai basso (2 %, su un campo di redditi assai vasto). Ma anche in valori relativi la differenziazione risulta appena sensibile quando a tali aliquote si aggiungono quelle delle imposte reali. Anche calcolando queste a un 8 % (inferiore in quasi tutti i casi alle aliquote effettive nel 1940 e di tutto il periodo tra le due guerre) gli effetti della complementare si riducono a differenziare l'onere complessivo delle imposte sul reddito da circa il 9 % per redditi di 3.000 lire, a circa il 12 % per redditi di 50.000 lire.

I risultati sembrano evidentemente sproporzionati alla mole di lavoro amministrativo necessario per ottenerli.

§ 16. — *Il sistema delle imposte sul reddito - Risultati della nostra inchiesta.*

Nell'escludere il passaggio da un sistema di imposte sul reddito ad un'imposta unica personale sul reddito, almeno finchè non mutino profondamente il volume e la composizione del nostro reddito nazionale, concorda la quasi totalità delle risposte pervenute alla Commissione, per quanto non manchino autorevoli eccezioni (interrogatorio Griziotti e Scoca).

Tra le altre due alternative possibili (prospettate nel par. 13) e cioè il perfezionamento del sistema attuale o il passaggio al sistema inglese (imposta progressiva sovrapposta ad un'unica imposta proporzionale) la differenza è più che altro di grado.

La differenza fra i due sistemi non sta nel fatto che in Italia si ha un insieme di imposte reali ed in Inghilterra un'unica imposta proporzionale che in realtà si fraziona in varie cedole, ognuna delle quali comprende una diversa categoria di redditi (fondiari, agrari, mobiliari, di lavoro); cosicchè, per questo rispetto la struttura non è molto diversa che in Italia dove alle varie cedole dell'*income tax* corrispondono in parte imposte autonome ed in parte le categorie dell'imposta di ricchezza mobile.

Le differenze sostanziali del sistema inglese rispetto a quello italiano derivano invece dal fatto che gli accertamenti a carico dello stesso contribuente per diverse cedole dell'*income tax* confluiscono nell'accertamento del reddito complessivo del contribuente, cosicchè

l'*income tax*, sia pure come somma degli accertamenti di diverse cedole, ha un carattere unitario e personale che consente una larga applicazione delle discriminazioni per carichi di famiglia e delle detrazioni alla base.

L'applicazione della *surtax* si riduce poi all'applicazione di una aliquota progressiva ad un reddito personale già accertato ai fini dell'*income tax*. Invece in Italia le imposte proporzionali hanno un carattere autonomo e reale e l'accertamento del reddito personale complessivo avviene solo in sede di imposta complementare.

Abbiamo detto che la differenza tra la prospettiva di un miglioramento dell'attuale sistema italiano e quello del passaggio al sistema inglese è una differenza di grado. Infatti, tutte quelle innovazioni che si introducessero nel nostro sistema attuale, (sviluppando in parte elementi già in esso contenuti) per tener conto di situazioni familiari, per elevare i minimi esenti e per concedere detrazioni ai redditi appena superiori al minimo, ci avvicinerebbero nella sostanza al sistema inglese. Questo, a differenza del sistema dell'imposta unica che è giudicato senz'altro inattuabile, è considerato con simpatia nella maggioranza delle risposte pervenute che sottolineano in generale l'opportunità che la nostra imposizione del reddito venga avviata lungo quella linea.

Tuttavia le risposte non mancano di rilevare che notevoli ostacoli si oppongono a introdurre rapidamente nelle nostre imposte sul reddito le caratteristiche più tipiche del sistema inglese: non solo, cioè, l'unità formale dell'imposizione proporzionale, in luogo della nostra attuale molteplicità di imposte, ma sopratutto l'estensione dall'imposta progressiva sul reddito all'imposta proporzionale di elementi di personalità come la considerazione dei carichi di famiglia e le detrazioni alla base.

Gli ostacoli sono, in parte, quelli che si oppongono all'introduzione dell'imposta unica progressiva sul reddito, e cioè il pericolo che detrazioni alla base e per carichi di famiglia ed innalzamento dei minimi imponibili possano compromettere il rendimento dell'imposizione del reddito.

Sono meno gravi gli ostacoli amministrativi, perchè il sistema di accertamento e di riscossione alla fonte che è incompatibile con l'imposta unica progressiva, può sussistere con un'imposizione a due fasi, di cui una proporzionale. Come si è accennato indietro, anche se in entrambe le fasi vi siano ampi elementi di personalità, l'accertamento alla fonte può essere impiegato con vantaggio nella fase proporzionale, sia pure con gravi difficoltà che l'esperienza inglese di guerra dimo-

stra, ma che potranno forse essere alquanto diminuite con opportuni espedienti.

Un'altra difficoltà nel passaggio dall'attuale sistema di imposte reali all'imposta proporzionale unica, sorge per l'esistenza dell'accertamento catastale, che è sensibilmente diverso nella logica e nei risultati dai metodi di accertamento usati per le altre categorie di reddito. Tuttavia non si tratta di una difficoltà insormontabile : il legislatore italiano ha già previsto, nell'ordinamento dell'imposta complementare, il cumulo di redditi catastali e di redditi accertati direttamente.

In conclusione, al processo di unificazione e personalizzazione delle attuali imposte reali si oppongono talune delle difficoltà che contrastano l'imposta unica sul reddito. Però tali difficoltà risultano meno sensibili nell'ipotesi del mantenimento della doppia fase di imposizione — reale e personale — sopratutto per il maggior campo che ha in questo caso l'accertamento alla fonte.

Comunque una politica diretta ad avvicinare il sistema delle nostre imposte dirette al sistema inglese, quale è largamente auspicata dalle risposte pervenute, dovrebbe tenere presente :

a) che la concessione di elevati minimi esenti e di sostanziali detrazioni per carichi di famiglia ecc. resta condizionata ad un elevamento del reddito medio ;

b) che è fondamentale per uno snello funzionamento del nuovo sistema che si riesca ad attuarvi su vasta scala e in modo soddisfacente l'accertamento alla fonte, soprattutto per i redditi di lavoro.

§ 17. — *La tassazione delle società : sistema attuale.*

Lo sviluppo degli enti collettivi, e in primo luogo delle società per azioni, nella vita economica moderna conferisce grande importanza alle questioni relative all'imposizione di tali enti, e particolarmente all'imposizione del loro reddito.

Nel sistema italiano attuale le società per azioni e altre categorie di enti sono tassati nella fase reale con le stesse norme che regolano la tassazione degli altri contribuenti. Soltanto la tecnica dell'accertamento è alquanto diversa : infatti, essendo gli enti tenuti ad avere un bilancio, questo documento, che non esiste o non viene preso in considerazione per gli altri contribuenti, costituisce la base del loro accertamento.

Per il resto, i redditi prodotti dalle società hanno lo stesso tratta-

mento di quelli prodotti dalle imprese individuali : una sola è la definizione del reddito imponibile, una sola l'aliquota applicabile.

L'accertamento del reddito a carico della società esclude la tassazione del socio per gli utili distribuiti e per la sua quota degli utili non distribuiti. È infatti sufficiente il pagamento da parte delle società perchè il reddito da queste prodotto assolva l'imposta sul reddito nella fase reale. Un'ulteriore imposizione effettuata al nome del socio rappresenterebbe una duplicazione di imposta, se rientrasse ancora nella fase reale. In questa, infatti, come si è già detto, tutti i redditi prodotti devono l'imposta una e una sola volta.

Si giustifica invece la tassazione a carico del socio nella fase personale, poichè questa costituisce un momento distinto dell'imposizione del reddito, nel quale i redditi che hanno già pagato l'imposta reale possono essere nuovamente tassati. Ma anche qui ogni reddito non può, a pena di duplicazioni, essere tassato che una sola volta. Se nella fase reale ragioni di comodità di accertamento fanno preferire la tassazione presso la società a quella presso il socio, in quella personale la logica di questo tipo di imposizione richiede invece che si tassi il socio e non la società.

§ 18. — *Imposizione speciale delle società.*

Notevoli correnti dottrinali sostengono però da tempo l'opportunità di una tassazione delle società diversa e maggiore di quella delle imprese individuali. Tali proposte sono riprese anche in talune risposte pervenute alla Commissione e si fondano in generale sulla tesi che la capacità contributiva degli enti collettivi è una cosa completamente diversa da quella delle persone fisiche che partecipano all'ente o, in altri termini, che gli enti collettivi rappresentano forze economiche che non sono eguali alla somma delle forze economiche che le compongono. Così si giustificherebbe l'imposizione delle società accanto e oltre a quella dei soci.

La Commissione rileva che il problema della tassazione delle società non ha avuto finora in Italia una discussione ampia e accurata, come la sua importanza meriterebbe. Lo scarso numero di risposte ricevute su questo punto lo conferma. La Commissione ritiene quindi di dover sottolineare l'opportunità di una attenta considerazione del problema.

Il sistema italiano di tassazione delle società, che abbiamo descritto sopra, ha certo grandi pregi di semplicità e di omogeneità.

Va tuttavia notato che gli ultimi decenni hanno visto diffondersi la tassazione speciale dei redditi delle società in paesi disparati come la Germania, gli Stati Uniti, il Giappone, l'Austria, la Cecoslovacchia, ai quali forse si aggiungerà in questo dopoguerra la Gran Bretagna con qualche trasformazione dell'imposta sui sovraprofitti di guerra. Tendenze legislative così diffuse consigliano di studiare con attenzione se si debba prevedere nel nostro sistema tributario, con carattere di permanenza, un onere maggiore per i redditi prodotti dalla società rispetto a quelli prodotti da imprese individuali. Se si rispondesse affermativamente alla questione, occorrerebbe studiare una razionale applicazione del principio — vuoi con imposte autonome, vuoi con una apposita disciplina delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Infatti se si vuol fare un trattamento tributario differenziale alle società, è opportuno che esso non sia fatto senza una attenta valutazione delle sue ragioni e delle sue conseguenze. Importa soprattutto evitare che discriminazioni pro e contro le società non si sviluppino, come è avvenuto nella recente storia tributaria italiana, sotto la pressione di esigenze momentanee e senza una valutazione unitaria del problema.

Contro le società agiva l'imposta sui frutti dei titoli, ora soppressa, da quando essa cessò di essere un semplice strumento per ottenere la conversione al nome dei titoli al portatore. Questa funzione, che essa assolveva tassando i titoli al portatore e lasciando esenti quelli nominativi, venne meno con l'introduzione della nominatività obbligatoria dei titoli, che rendeva inutili gli stimoli fiscali alla nominatività. Continuando ad applicarsi ai titoli azionari resi obbligatoriamente nominativi, l'imposta sui frutti dei titoli attuò una vera e propria imposizione speciale degli utili distribuiti dalle società azionarie, gravati dall'imposta di ricchezza mobile e dall'imposta sui frutti dei titoli, mentre gli utili delle imprese individuali erano gravati dalla sola imposta di ricchezza mobile.

Non mancano viceversa esempi di trattamento tributario più favorevole per le società che per le imprese individuali: si veda quanto si dirà avanti sulla tassazione del reddito di lavoro degli imprenditori (v. par. 25) e sulla maggiore possibilità di compensare profitti e perdite di diversi esercizi per le società che non per le altre imprese.

§ 19. — *Ancora la tassazione delle società: reddito prodotto o reddito distribuito.*

Abbiamo visto come il nostro sistema si basi sulla tassazione, per le società come per le imprese individuali del reddito prodotto. È stato insistentemente proposto, nel corso degli ultimi decenni, di sostituire a questa base, per le società, il reddito da esse distribuito ai soci. Il sistema avrebbe il vantaggio indubbiamente notevole, di sostituire per le società a una base di tassazione come il reddito prodotto, incerta, perchè risultante dall'interpretazione del bilancio, sempre almeno in parte, arbitraria, una base più certa, poichè l'ammontare del reddito distribuito è più facilmente determinabile in modo obiettivo, sia che consista di soli dividendi, sia che a questi si aggiungano altri benefici, come azioni gratuite ecc.

Anche di fronte alla Commissione la tesi della tassazione del reddito distribuito ha trovato autorevoli difensori. Ad essa si è opposta da altri, più che la preoccupazione circa i risultati che potrebbe avere per il fisco il mutamento di base, la considerazione che tassare le società secondo il reddito distribuito, significherebbe far loro una posizione più favorevole in confronto alle imprese individuali.

È noto infatti che il nostro sistema di tassazione del reddito è largamente fondato sul principio dell'autonomia dei risultati economici dei singoli esercizi annuali. Se un'impresa guadagna 1000 in un anno e perde 1000 nel secondo, nel complesso dei due anni non fa nè guadagni nè perdite, ma tuttavia è integralmente tassata sulle 1000 che risulta guadagnare in uno degli esercizi considerato isolato. Questo criterio dell'autonomia degli esercizi, almeno nella estensione con cui è applicato in Italia, è certo difficilmente giustificabile. Comunque, finchè esso è mantenuto, le imprese individuali — tassate necessariamente secondo il reddito prodotto — non hanno possibilità di difesa, mentre alle società, qualora si adottasse per esse il sistema del reddito distribuito, sarebbe possibile sfuggirvi in parte, accantonando, come d'altronde è loro uso, parte del reddito guadagnato negli anni buoni per compensare la perdita negli anni cattivi. Così, nell'esempio precedente, una società distribuendo 600 nel primo anno e compensando gli altri 400 con la perdita del secondo anno, pagherebbe l'imposta su 600 anzichè su 1000 come accadrebbe alla impresa individuale, per quanto al pari di questa non realizzi nè profitti nè perdite nell'insieme dei due anni.

In conclusione la Commissione ritiene che il passaggio al sistema del reddito distribuito, a parte altre obiezioni, potrebbe essere consi-

derato soltanto quando fosse convenientemente temperato il criterio dell'autonomia degli esercizi fiscali: temperamento che, naturalmente, importerebbe una diminuzione del complesso dei redditi tassabili e per il quale quindi dovranno certo attendersi condizioni più propizie per le pubbliche finanze.

Taluni temperamenti esistono già nel nostro sistema tributario: così le disposizioni varie sui fondi di ammortamento e sui fondi ricostituzione impianti, che permettono in una certa misura il trasporto di utili da un esercizio ad altri. Esse si applicano in teoria tanto alle società che alle imprese individuali, ma per quest'ultime trovano in pratica scarsa applicazione poichè, come si dirà, l'imposta si applica per esse prevalentemente su valori medi sui quali le vicende delle singole imprese hanno scarsa rilevanza.

Comunque se anche alle imprese individuali potessero concretamente applicarsi le norme sugli ammortamenti, la loro posizione sarebbe sempre meno favorevole di quella delle società che fossero tassate secondo il reddito distribuito. Infatti la tassazione secondo il reddito distribuito lascerebbe le società pienamente libere di compensare profitti e perdite di differenti esercizi, mentre le norme sugli ammortamenti permettono tale compensazione soltanto entro limiti ben definiti.

Ne segue che i temperamenti al criterio dell'autonomia degli esercizi necessari perchè la tassazione del reddito distribuito non faccia alle società una posizione di privilegio, dovrebbero essere molto più larghi di quelli attualmente esistenti.

§ 20. — *Per la precisione degli accertamenti delle società.*

Come abbiamo detto, le opinioni raccolte dalla Commissione propendono per la conservazione del sistema attuale: tassazione in r.m. dei redditi prodotti dalle società al pari di quelli prodotti dalle imprese individuali, tassazione personale dei redditi percepiti dai soci. Diremo tra poco, trattando delle discriminazioni fra redditi di lavoro e redditi di capitale, di una proposta di differenziare l'aliquota nella r. m. tra società ed imprese individuali.

Qui aggiungeremo soltanto che alla Commissione risulta diffusa anche tra i sostenitori del mantenimento del sistema attuale, l'impressione che la tassazione in base a bilancio, se pure più precisa della tassazione nei confronti dei privati, sia tuttavia ancora suscettibile di una migliore applicazione al fine di approssimarsi

maggiormente ai redditi effettivi. Secondo autorevoli opinioni (si veda tra l'altro l'interrogatorio Fazzi) le deficienze nell'accertamento si avrebbero tanto per le grandi quanto per le piccole società, vuoi per le difficoltà di interpretazione dei risultati del bilancio, vuoi per la mancanza di quei frequenti controlli sulla contabilità delle società che dovrebbero garantire la rispondenza dei bilanci alle situazioni effettive.

L'una e l'altra difficoltà dovrebbero trovare un principio di superamento con l'istituzione recentemente decretata (d.l. 8 marzo 1945 n. 77) di un ruolo di verificatori contabili, designati a compiere le indagini necessarie a garantire agli uffici accertatori la conoscenza della effettiva situazione economica dei contribuenti tassati in base al bilancio.

Nelle risposte pervenute l'istituzione dei verificatori contabili, è giudicata con favore ed è considerata come un passo importante verso un più soddisfacente accertamento degli enti collettivi, fornendo all'amministrazione i sussidi di un personale altamente specializzato; e si confida che l'esperienza permetterà ulteriori miglioramenti.

Se le deficienze di accertamento riguardano indistintamente le grandi e le piccole società per azioni, le risposte pervenute alla nostra commissione segnalano come un settore nel quale gli accertamenti in base a bilancio sono particolarmente difficili e insoddisfacenti, quello delle società a tipo familiare e in generale quelle a piccolo numero di soci. In esse è naturalmente più facile l'accordo tra i soci per l'impiego di artifici contabili e l'occultamento degli utili. Taluno propone di ovviare a questa situazione dando agli uffici la facoltà di accertare l'imposta nei confronti delle piccole società prescindendo dai risultati del bilancio e ricorrendo ai sistemi di accertamento vigenti per i privati. Si propone anche di conglobare nel reddito di categoria *B* gli stipendi distribuiti agli azionisti maggiori, che, pur essendo spesso una distribuzione mascherata di utili, sono ora inclusi nella categoria *C* soggetta a una aliquota molto minore.

§ 21. — *Minimi esenti nelle imposte proporzionali sul reddito.*

Quanto si è detto sopra sulla struttura generale dell'imposizione diretta del reddito contiene già i risultati delle nostra inchiesta su taluni problemi particolari di tale imposizione. Così si

è già detto che per la fase proporzionale di tale imposizione l'opinione prevalente è per mantenere almeno temporaneamente il sistema attuale di una pluralità d'imposte reali. Compatibilmente con il miglioramento delle nostre condizioni economiche, e con la soluzione di taluni problemi di tecnica fiscale, è generalmente auspicata la graduale introduzione di elementi di personalità (minimi esenti, detrazioni alla base, ecc.). L'amministrazione finanziaria si è già messa su questa strada, a partire dalla riforma delle imposte dirette di cui al D. L. L. 19 ottobre 1944. Ma talvolta i provvedimenti sono stati troppo timidi ; altra volta sono stati più decisi, ma hanno lasciato una sensazione di scarsa organicità : ci si riferisce qui sopratutto a una serie di misure prese nel maggio-giugno 1946 per alleviare gli oneri tributari dei lavoratori e delle minori imprese.

Anche la fusione delle attuali imposte reali in un'unica imposta proporzionale con carattere decisamente personale sul tipo dell'*income tax* inglese trova, come s'è detto, notevole appoggio, ma si sottolinea, in generale, che questa riforma richiede da parte della finanza la possibilità di consentire minimi imponibili abbastanza elevati e una tassazione moderata dei redditi appena superiori al minimo imponibile.

A questo proposito va però avvertito che dall'interrogatorio Fazzi, risulta confermata la sensazione assai diffusa che, in notevole misura, l'addensarsi dei redditi accertati nella zona appena superiore al minimo imponibile è, sopratutto in ricchezza mobile, conseguenza dell'elevatezza delle aliquote. Gli uffici fiscali sono i primi a essere convinti dell'impossibilità di applicare, almeno in tempi normali, a redditi modesti le aliquote previste dalle leggi. Pertanto si accontentano di accertare in questi casi redditi alquanto inferiori al reale (ma naturalmente superiori al minimo imponibile) in modo da accordare in sede di valutazione del reddito quella mitigazione che non è possibile in sede di applicazione di aliquote, dato che queste sono fissate tassativamente dalla legge. Quanto sopra vale sopratutto per la cat. B e C_1 dell'imposta di ricchezza mobile e cioè per i redditi industriali, commerciali e professionali. In queste condizioni un aumento anche notevole dei minimi imponibile difficilmente avrebbe risultati sfavorevoli per la finanza, in quanto i contribuenti accertati oggi appena sopra il minimo imponibile hanno molto spesso in realtà redditi superiori a tale minimo di tanto da renderli assoggettabili all'imposta anche se il minimo fosse sensibilmente aumentato. C'è piuttosto la preoccupazione che l'aumento del minimo, obbligando gli uffici ad accertare redditi più

vicini alla realtà, si traduca in un onere troppo pesante per i minori contribuenti, i quali pagherebbero elevate aliquote su redditi calcolati con assai minore longanimità. Risulta comunque da quanto s'è detto che un aumento dei minimi imponibili e una contemporanea riduzione delle aliquote, avrebbero probabilmente per conseguenza un aumento della massa dei redditi accertati tale da compensare, in tutto o in buona parte, gli effetti della diminuzione di aliquote. E la finanza ne ritrarrebbe il vantaggio di una maggiore serietà di accertamento e di una attenuazione dello stimolo all'evasione che è costituito dall'altezza delle aliquote.

§ 22. — *Struttura dell'imposta complementare.*

Anche per l'imposta personale progressiva – l'attuale complementare – l'esposizione precedente fissa la caratteristica essenziale: la base ristretta. Su questo punto vi è una concordia assai notevole nelle risposte pervenute che non propongono mai, come punto di partenza della complementare, redditi inferiori a 10.000 lire prebelliche.

Non pochi degli interrogati propongono redditi anche molto superiori: fino a 50-60.000 lire, sempre in termini di prezzi 1938. Le ragioni per fissare minimi imponibili così elevati sono state illustrate nelle pagine precedenti: alti costi amministrativi dalle imposte progressive, che le rendono convenienti soltanto per redditi cospicui; inopportunità di applicare la progressività a redditi modesti, nell'ambito dei quali una differenzazione nella partecipazione ai carichi pubblici – rispetto al criterio della proporzionalità – non ha grandi giustificazioni e comunque sarebbe, di necessità, assai limitata.

Qualche membro della Commissione ha rilevato che un'imposta progressiva a base molto ristretta (ridotta a poche decine di migliaia di contribuenti), definendo una limitata categoria di cospicui redditieri e rendendoli facili soggetti di invidia, può rischiare di diventare strumento di finanza di classe. La Commissione rileva però che dalle risposte pervenute non risulta che tali timori siano sentiti dagli esponenti di categorie economiche che ad essi dovrebbero essere particolarmente sensibili. Infatti le risposte dei presidenti della Confindustria e della Confederazione degli agricoltori (Costa e Sansoni) e degli esponenti della Associazione tra le società per azioni

(Frè, Galamini, Coppola d'Anna) sono concordi nell'auspicare una imposta personale progressiva a base molto ristretta.

Per una analisi di taluni problemi più particolari dell'imposizione personale del reddito si rimanda alla monografia D'Albergo. Ci si limita qui a sottolineare che sono pervenute dichiarazioni di studiosi e di pratici a favore, più o meno condizionato, della trasformazione dell'imposta personale sul reddito dalla base del reddito prodotto a quella del reddito consumato. Si tratta di un problema alquanto trascurato nelle recenti discussioni in materia fiscale e la Commissione suggerisce l'opportunità di approfondirlo ulteriormente.

Si segnala infine che le opinioni raccolte sono in generale favorevoli a conservare nell'accertamento della complementare il metodo indiziario: ossia l'accertamento in base a indizi (principalmente risalendo dal tenor di vita al reddito che si stima necessario per mantenerlo) quando manchi una sufficiente conoscenza analitica del reddito guadagnato. Sono pervenute alcune proposte nel senso che la natura degli indizi a cui l'amministrazione può ricorrere e la loro valutazione vengano meglio precisati dalle leggi riducendo l'incertezza e la discrezionalità nell'applicazione del metodo.

§ 23. — *Discriminazione tra redditi di capitale e di lavoro.*

Si è ricordato più indietro (par. 12) che è caratteristica del sistema italiano delle imposte dirette la discriminazione tra redditi di capitale e redditi di lavoro. I primi sono gravati più dei secondi, sia perchè sono soggetti ad aliquote maggiori nella fase reale dell'imposizione del reddito, sia perchè i capitali da cui provengono sono soggetti all'imposta ordinaria sul patrimonio, che naturalmente non grava i redditi di lavoro. I cosidetti redditi misti di capitale e lavoro (redditi di impresa) hanno una posizione intermedia. Nessuna discriminazione esiste nell'imposta personale sul reddito.

Le risposte pervenute sono in favore del mantenimento della discriminazione, che trova la sua giustificazione più generalmente accettata nell'opportunità di gravare meno i redditi di lavoro – i cosiddetti redditi non fondati – rispetto ai redditi fondati su un capitale materiale al quale si attribuisce una durata maggiore che non alle capacità di lavoro di un uomo. Cosicchè i redditi non fondati sarebbero meno disponibili per il loro percettore che redditi fondati di pari ammontare. Infatti consumando integralmente que-

sti ultimi la capacità di reddito della loro fonte (il capitale), può presumersi che rimanga pressochè inalterata e permanga quasi indefinitamente. I primi invece comportano la necessità di una quota di risparmio quando si voglia costituire una fonte di reddito per il periodo in cui sarà esaurita la capacità di lavoro, quando cioè si voglia rendere il reddito, di cui il lavoratore gode, perpetuo, in tutto o in parte, quale il reddito di capitale.

Un'altra spiegazione si trova nel fatto che chi possiede un reddito fondato può realizzarne sul mercato il valore capitale. Soprattutto in periodi fortunosi avere un reddito al quale corrisponde un capitale che può essere realizzato sul mercato (ad esempio un terreno) costituisce una posizione economica più solida che avere un reddito uguale, che però non si traduce in un capitale realizzabile sul mercato. Quindi l'opportunità di un trattamento più favorevole dei redditi di lavoro rispetto ai redditi fondati.

Le risposte pervenute sono, come s'è detto, concordi per il mantenimento della discriminazione. Taluni ritengono però che nel differenziare le aliquote si sia andati ormai troppo oltre: dal 20 %, 14 %, 12 %, 8 % prebellici, rispettivamente per i redditi di puro capitale, misti, professionali, di lavoro dipendente, si è passati attualmente al 30 %, 26 %, 16 %, 8 % per le stesse categorie di redditi. E inoltre si è aggiunto sui redditi delle prime due categorie l'onere dell'imposta ordinaria sul patrimonio. Anche a prescindere da questo fattore, si vede che l'aliquota per i redditi di capitale è aumentata di una metà, quella per i redditi misti è poco meno che raddoppiata, quella per i redditi professionali è aumentata di un terzo e quella per i redditi di lavoro è rimasta inalterata. Anche lasciando a parte l'aliquota per i redditi di capitale, è certo che, qualora fosse pari l'esattezza degli accertamenti, la differenza tra il trattamento dei redditi misti e quelli professionali e di lavoro sarebbe assai forte e difficilmente giustificabile. Sembra effettivamente opportuno che le diverse aliquote vengano ravvicinate, provvedendosi piuttosto con larghe detrazioni alla base ad evitare eccessivi oneri sui minori redditi di lavoro e professionali.

§ 24. — *Il trattamento dei redditi misti di capitale e lavoro.*

Si è detto sopra che nell'imposta di ricchezza mobile accanto alla categoria dei redditi di puro capitale (interessi di mutui) e a quella dei redditi di puro lavoro (salari) vi è la categoria dei red-

diti misti di capitale e di lavoro, cioè dei redditi dell'impresa che si considerano dovuti all'impiego del capitale investito e all'opera dell'imprenditore.

L'aliquota per i redditi misti è fissa: non tiene conto cioè della parte che il capitale (i cui redditi se puri sono tassati al 30 %) e il lavoro (i cui redditi se puri sono tassati al 16 %, nell'ipotesi che si tratti di lavoro indipendente) hanno nel produrre il reddito dell'impresa.

Questa indifferenza per la composizione del reddito di impresa deriva molto probabilmente dal fatto che nel periodo in cui si fissarono i lineamenti dell'imposta di ricchezza mobile (dal 1864 al 1877) le imprese si mantenevano generalmente in limiti modesti e avevano quindi una struttura relativamente uniforme.

Con lo sviluppo delle forme economiche quest'uniformità è venuta meno ed oggi coesistono imprese a struttura molto diversa. Vediamo le conseguenze di questa diversità sul trattamento tributario dei redditi di impresa. Si supponga che per l'impresa A – a largo investimento di capitale e limitata attività dell'imprenditore – il reddito di 1 milione sia da attribuire per 800.000 lire al capitale e per 200.000 lire all'opera dell'imprenditore. Per l'impresa B, invece – fondata su un limitato impiego di capitale – il reddito di 1 milione sia da attribuire per 200.000 lire al capitale e per 800.000 lire all'imprenditore.

Se fosse possibile distinguere nel reddito d'impresa la parte dovuta al lavoro e la parte dovuta al capitale, applicando alle due parti le aliquote proprie dei redditi di lavoro e di capitale (attualmente 16 % e 30 %), l'impresa A liquiderebbe un'imposta di L. 240.000 più 32.000: in complesso 272.000 con un'aliquota complessiva del 27 % assai vicina a quella del reddito di capitale puro.

L'impresa B dovrebbe un'imposta di L. 60.000 più 128.000: in complesso L. 188.000 con aliquota complessiva del 18,80 %, assai vicina a quella dei redditi di lavoro puro. Se, come nel sistema italiano, a tutte le imprese si applica un'aliquota unica, intermedia tra quella per i redditi di lavoro e quella per i redditi di capitale (adesso del 26 %), si graveranno di più rispetto al metodo precedentemente descritto i redditi nei quali ha parte più larga il lavoro e di meno quelli più capitalistici. Nel nostro caso l'impresa A. pagherà 260.000 lire, invece di 272.000 e l'impresa B 260.000 invece di 118.000.

Questo problema assume particolare importanza nei rapporti tra tassazione delle società e delle imprese individuali, sia perchè le

società, avendo in generale dimensioni maggiori hanno anche, per lo più, investimenti relativamente più larghi di capitale, sia per il diverso trattamento fiscale dei compensi del lavoro direttivo nei due tipi di imprese, trattamento che diminuisce ancora la parte del lavoro nel reddito delle società.

Infatti nelle imprese azionarie (e in generale nelle imprese nella quali le funzioni direttive sono affidate, in tutto o in parte, a persone stipendiate), una parte più o meno larga dei compensi del lavoro direttivo in quanto pagati ai dirigenti sotto forma di redditi fissi, di stipendi di direzione, sono dedotti dal reddito di impresa e tassati, a carico dei dirigenti, con l'aliquota dell'8 %. Nell'impresa individuale i compensi per le stesse funzioni sono compresi nel profitto globale dell'imprenditore e sono soggetti all'aliquota del 26 %. La condizione di favore fatta alla società è evidente. Come è stato rilevato, essa è sfruttata dolosamente dalle società minori, sopratutto da quelle a carattere famigliare, che spesso distribuiscono parte degli utili agli azionisti sotto forma di stipendi, facendo apparire un reddito di lavoro in luogo di una componente del proprio profitto e sostituendo così una imposizione dell'8 % a una del 26 %.

§ 25. — *Possibili riforme del trattamento dei redditi misti.*

Da parecchie parti è stata segnalata l'opportunità di modificare questa situazione. Un primo rimedio può consistere nel classificare diversamente i redditi nelle categorie dell'imposta di ricchezza mobile, trattando in cat. C_1 (redditi professionali), anzichè in cat. B i redditi delle imprese nelle quali è massima la parte del lavoro. È la via seguita dal recente decreto che passa alla categoria C_1 certi redditi artigianali, che per la parte minima svolta dal capitale nella loro produzione male si inquadravano nella cat. B, delle aliquote tanto onerose.

Analogo provvedimento è in corso per quanto riguarda i piccoli affittuari di fondi rustici. Questa via però, se giova ad eliminare talune più stridenti durezze nell'imposizione di redditi dovuti pressochè interamente al lavoro, non affronta il problema della diversità di composizione – tra lavoro e capitale – dei redditi che restano classificati in categoria B.

Un'altra soluzione parziale di questo problema, sempre mediante ricorso a una diversa classificazione dei redditi, risulta dalla pro-

posta (interrogatorio Scoca) di sdoppiare l'attuale cat. *B* facendone due categorie distinte per i redditi societari e per i redditi di imprese individuali. Ai primi si applicherebbe un'aliquota maggiore che ai secondi, per tener conto del carattere più capitalistico che essi hanno in generale

Limitatamente a quest'ultimo fine si potrebbe anche ricorrere a una di queste due vie (interrogatorio Galamini) : o tassare come reddito di lavoro anche il salario di direzione dell'imprenditore isolato ; o tassare come parte del profitto il salario di direzione pagato dalle imprese maggiori. Entrambe le soluzioni presentano difficoltà amministrative non insormontabili, ma tuttavia da valutare attentamente .

Un metodo più generale per differenziare i redditi misti a seconda della parte di essi che deriva dal capitale e dal lavoro è contemplato dalla proposta (v. monografia D'Albergo) di classificare le imprese secondo il tipo di attività e le dimensioni, attribuendo a ciascun tipo o dimensione una determinata composizione di reddito.

Il reddito globale si scinderebbe così in una parte presunta reddito di capitale e in un'altra presunta di lavoro : a ciascuna parte si applicherebbero le aliquote proprie dei redditi di capitale e di lavoro. La proposta si richiama al sistema seguito nell'imposta straordinaria sul capitale delle aziende industriali e commerciali (d.l. 9 novembre 1938, n. 1720) per determinare la parte di reddito attribuito al capitale e quindi capitalizzabile al fine di ottenere l'imponibile : le presunzioni erano che la parte del capitale fosse tanto più grande quanto più grande era il reddito e che fosse più grande nelle imprese industriali che nelle commerciali.

Ma anche questo metodo ridurrebbe l'arbitrio senza eliminarlo. L'eliminazione si avrebbe se la parte del lavoro nel reddito complessivo non fosse presunta – sia pure in misura diversa da tipo a tipo di impresa – ma fosse valutata direttamente, caso per caso. Però si è assai perplessi sulla possibilità pratica e la convenienza amministrativa di questo metodo.

Un'altra via per eliminare presunzioni arbitrarie starebbe nell'abbandonare la discriminazione con le aliquote dell'imposta sul reddito e nell'affidarla esclusivamente all'imposta sul patrimonio : i redditi di lavoro pagherebbero le sole imposte sul reddito, e i redditi di capitale e misti le imposte sul reddito – come i redditi di lavoro di pari ammontare – e inoltre l'imposta sul patrimonio per il capitale da cui derivano. A questo modo, una volta fissata l'aliquota

delle imposte sul reddito e quella dell'imposta sul patrimonio, i redditi misti pagherebbero, almeno teoricamente, l'imposta sul reddito secondo un'aliquota unica che non discriminerebbe più tra redditi di capitale e di lavoro e pagherebbero in più l'imposta sul patrimonio per il valore capitale che corrisponde al reddito di capitale in essi conglobato.

L'onere tributario sui redditi misti più o meno capitalistici si differenzierebbe automaticamente e la misura della differenziazione sarebbe affidata alla manovra delle aliquote dell'imposta sul patrimonio.

Condizione perchè questa funzione dell'imposta sul patrimonio si svolga effettivamente è però che l'imposta sul patrimonio accerti direttamente i valori capitali.

Non si svolge se manca l'accertamento diretto del valore capitale e ci si rimette alla capitalizzazione del reddito, perchè allora a un dato reddito misto corrisponderà sempre la stessa imposta sul patrimonio, tanto se deriva da un grande capitale quanto se deriva da un capitale più piccolo. Se poi si ricorre a tassi di capitalizzazione diversi a seconda dei tipi di impresa, si avrà un sistema analogo, nella sostanza, a quello ricordato sopra di fissare a *forfait* le percentuali del reddito di lavoro e del reddito di capitale nel reddito dei vari tipi di impresa.

§ 26. — *Funzioni dell'imposta ordinaria sul patrimonio.*

A questo punto è opportuno discutere più in generale la funzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio nel nostro ordinamento tributario. Questo tributo fu introdotto nel 1940, insieme ad altre misure di finanza di guerra, e gli fu data come giustificazione prevalente quella di attuare un'ulteriore discriminazione contro i redditi fondati, oltre quella esercitata dalla struttura delle aliquote delle imposte reali. Ciò in considerazione dell'eguale trattamento fatto nell'imposta complementare ai redditi fondati e ai redditi non fondati. In sostanza il sistema delle imposte dirette si sarebbe completato così: imposta reale sul reddito con differenziazione di aliquote, imposta personale senza differenziazione di aliquote, ma affiancata da un'imposta portante un onere supplementare sui redditi di capitale.

La giustificazione è, in realtà, alquanto manchevole, poichè l'imposta ordinaria sul patrimonio è ordinata come imposta reale, non si estende a tutti i cespiti patrimoniali, e quindi male si presta

a integrare un'imposta globale e personale sul reddito. In realtà la giustificazione non detta dell'imposta sul patrimonio stava nella possibilità di colpire con essa certi cespiti (principalmente i fabbricati godenti di esenzione venticinquennale dall'imposta sul reddito) che non potevano essere raggiunti da nuove imposte sul reddito o da aumenti delle vecchie imposte.

Comunque l'imposta sul patrimonio — sopratutto per il suo semplice ordinamento reale — si inserì facilmente nel nostro sistema tributario, non suscitò eccessive reazioni dei contribuenti e prese un posto notevole nel quadro delle nostre imposte dirette permanenti. Secondo dati provvisori per l'esercizio 1945-46 ha fruttato 2,9 miliardi su un totale di 23,5 miliardi, di cui 16,4 per la ricchezza mobile e 2,3 per la complementare.

Le più grosse preoccupazioni dei contribuenti, e le più vibrate obiezioni degli studiosi, si sono avute con l'accentuarsi della svalutazione monetaria e col grande incremento dei valori di molti cespiti patrimoniali, sopratutto degli immobili, il cui reddito restava pressochè costante causa le disposizioni di blocco. L'adeguamento degli imponibili dell'imposta sul patrimonio ai nuovi valori è stato limitato da apposite disposizioni legislative. Ma tuttavia in molti casi, l'imposta veniva a rappresentare una percentuale assai rilevante del reddito bloccato, ritraibile dal cespite aumentato di valore per effetto della svalutazione. Si avanzò così il timore (si veda la monografia Borgatta) che l'imposta sul patrimonio da tributo ordinario, pagabile senza eccessiva difficoltà col reddito annuo, diventasse un tributo straordinario insostenibile e richiedente una vasta liquidazione di patrimoni.

Un'altra critica sorge per il metodo di accertamento. Secondo la legge si deve procedere alla valutazione diretta del valore di mercato dei cespiti patrimoniali. In pratica molto spesso si ricorse alla valutazione mediante capitalizzazione del reddito. In questo modo, si osserva, l'imposta sul patrimonio diventa in gran parte un inutile doppione delle imposte sul reddito poichè si commisura allo stesso imponibile di queste e può molto semplicemente essere sostituita da un aggravio delle aliquote delle imposte sul reddito.

A queste due principali critiche sono ispirate le proposte largamente pervenute alla Commissione per una abolizione dell'imposta ordinaria sul patrimonio o, quanto meno, per una diminuzione del suo onere rispetto a quello delle imposte sul reddito.

La Commissione ritiene tuttavia, che abbiano maggior peso le ragioni favorevoli a un mantenimento dell'imposta ordinaria sul

patrimonio e anzi a una estensione della sua funzione nel nostro ordinamento tributario.

Questo richiede naturalmente in primo luogo una manovra attenta e prudente delle aliquote che eviti la trasformazione dell'imposta in tributo straordinario, possibile finchè non sarà normalizzato il mercato dei capitali e il regime dei fitti. In secondo luogo che l'imposta ordinaria sul patrimonio sia attentamente coordinata con l'eventuale imposta straordinaria sul patrimonio. In terzo luogo che si possa generalizzare l'accertamento dell'imposta in base ai valori capitali, senza del quale il ricorso al criterio della capitalizzazione del reddito renderebbe effettivamente l'imposta un doppione poco giustificato delle imposte reali sul reddito.

Qualora si verifichino queste condizioni l'imposta ordinaria sul patrimonio si presenta come un'utile integrazione del sistema tributario. Abbiamo già visto che essa ha la possibilità di differenziare l'onere tributario sui redditi misti con più esattezza di quanto non possa fare la diversità di aliquote nelle imposte sul reddito.

Inoltre la suddivisione dell'onere tributario tra imposta sul patrimonio e imposta sul reddito favorisce, rispetto a un sistema di sole imposte sul reddito, gli investimenti più rischiosi a danno dei più sicuri. Infatti a parità di reddito un investimento più rischioso ha un valore capitale minore di uno meno rischioso e pertanto paga una minore imposta sul patrimonio. Quindi poichè si può dimostrare che un sistema di sole imposte sul reddito, ad aliquote elevate, tende a deprimere l'iniziativa e la volontà di assumere rischi, il passaggio ad un sistema misto di imposta sul patrimonio e sul reddito ha una azione compensatrice particolarmente utile in una economia povera come l'italiana, in cui è utile favorire entro un certo limite gli elementi più dinamici (questo punto è stato particolarmente illustrato dal Cosciani).

Infine l'imposta sul patrimonio può colpire i beni infruttiferi mediante accertamento del loro valore di mercato, cioè in modo più preciso di quanto non possa farsi nelle imposte sul reddito per le quali ci si può basare tutt'al più su una redditività potenziale.

La Commissione tiene anche ad anticipare il suo parere decisamente favorevole, — che sarà illustrato più avanti — a percepire mediante l'imposta ordinaria sul patrimonio, in tutto o in parte, l'attuale provento delle imposte di registro.

Quanto alle condizioni viste sopra perchè l'imposta sul patrimonio svolga utilmente queste sue funzioni, due di esse dipendono semplicemente dalla manovra delle aliquote. Più delicata è la terza :

e cioè l'accertamento sulla base del valore di mercato anzichè della capitalizzazione del reddito. Le risposte degli esperti, sopratutto dell'amministrazione finanziaria, tendono a concludere che l'accertamento del valore di mercato è più difficile di quello mediante capitalizzazione del reddito. La Commissione ritiene però che su tale opinione abbia influenza la maggiore esperienza che l'amministrazione delle imposte dirette ha di quest'ultimo metodo rispetto al primo. Pur non escludendosi che in qualche settore (minori imprese industriali e commerciali), essendo infrequenti i trapassi e avendo le aziende una individualità molto spiccata,l'accertamento del valore di mercato sia in realtà molto difficile, pare che in molti altri casi (imprese in forma sociale, immobili) questo valore che è un dato abbastanza obiettivo, sia almeno accertabile con altrettanta facilità e con non minore sicurezza che non il reddito, la cui misura può risultare soltanto da complesse definizioni e valutazioni. Non si ritiene, in conclusione, che sia fuori delle possibilità amministrative organizzare una buona imposta ordinaria sul patrimonio, basata sulla rilevazione del valore capitale dei cespiti.

Nel caso che l'imposta sul patrimonio venisse conservata, in alcune risposte si suggerisce di trasformarla da imposta reale quale è attualmente, in imposta personale. La trasformazione richiederebbe una estensione dei cespiti ai quali l'imposta si applica ; infatti non risponderebbe alla logica dell'imposizione personale un'imposta che lasciasse esenti cespiti come i titoli di Stato, i depositi a risparmio e in conto corrente, ecc. Naturalmente l'estensione dei cespiti richiederebbe anche una estensione dei mezzi di accertamento (nominatività dei titoli di Stato e così via).

La progressività dell'imposta ordinaria sul patrimonio risponde al criterio politico di frenare la concentrazione delle ricchezze. La Commissione ritiene comunque che, per le stesse ragioni esposte nel caso delle imposte sul reddito, la personalità e la eventuale progressività dovrebbe essere limitata ai grandi patrimoni, conservandosi per gli altri il semplice regime attuale. Prima di introdurre nell'imposta patrimoniale il criterio della progressività andrebbe però attentamente valutato il pericolo che esso inducesse a frazionamenti fittizi di patrimoni in frode all'imposta (v. interrogatorio Biamonti). Si ricorda, infine, che sono pervenute alla Commissione proposte di differenziare le aliquote dei cespiti soggetti all'imposta ordinaria sul patrimonio colpendo più lievemente i beni destinati alla produzione rispetto ai beni infruttiferi.

Alla imposta patrimoniale, come alle altre imposte dirette, si

applicherebbe infine la proposta, pure pervenuta alla Commissione, di un trattamento tributario più favorevole per la piccola proprietà coltivatrice e per la proprietà edilizia limitata alla casa di abitazione. Questa proposta risponde alla stessa logica di quella per la progressività dell'imposta patrimoniale: favorire la formazione e la conservazione della piccola proprietà e frenare le concentrazioni di ricchezza al di sopra della media.

§ 27. — *Metodi di accertamento delle imposte dirette.*

A conclusione di quanto si è detto sul sistema delle imposte sul reddito e sul patrimonio resta da accennare ai criteri di accertamento di tali imposte. Due metodi fondamentali, a tacere di questioni particolari, si contendono il campo: quello che mira a redditi e valori effettivi e quello che mira a redditi e valori ordinari. Il primo si propone di accertare i redditi effettivamente conseguiti dal contribuente nel periodo di tassazione; il secondo di accertare redditi ordinari, redditi cioè di imprese, di economie tipiche, rispetto alle quali i risultati particolarmente brillanti o particolarmente sfavorevoli di singole imprese possono cosiderarsi eccezionali.

Così, per il reddito fondiario, si legge nella classica relazione Messedaglia sul catasto: « Non si ha riguardo a quel maggiore prodotto che può dipendere da una coltivazione eccezionalmente accurata, ossia da una straordinaria diligenza, attività o copia di mezzi del coltivatore, nè, viceversa, a quel prodotto minore che deriva da una insolita trascuranza. Nessun riguardo parimenti a culture eccezionali, di carattere transitorio; ossia che escono dall'uso e dalla destinazione ordinaria e stabile del fondo ».

Spesso il criterio dell'ordinarietà si combina con quello della media nel tempo e l'accertamento mira al reddito di unità tipiche nella media di un periodo di tempo sensibilmente più lungo del periodo di tassazione (che è di regola l'anno).

Questa combinazione di criteri informa appunto l'accertamento catastale italiano, applicato, con precedenti fin dal '700, all'accertamento del reddito della proprietà fondiaria ed esteso recentemente (1939) al reddito dell'impresa agraria condotta a mezzadria o direttamente dal proprietario, nonchè al reddito edilizio per il quale l'applicazione non si è ancora avuta per quanto tutti i provvedimenti necessari siano stati predisposti.

Va però osservato che per il reddito edilizio la valutazione cata-

stale dovrebbe essere, a norma di legge, soltanto una base dalla quale l'accertamento potrebbe scostarsi quando il reddito effettivo risultasse sensibilmente maggiore o minore.

A favore dell'accertamento del reddito o di valori effettivi si adduce principalmente che esso solo permette di adeguare completamente il carico tributario alla capacità economica del contribuente. Inoltre esso permette di raggiungere l'omogeneità nel trattamento dei vari cespiti poichè il metodo dei valori ordinari difficilmente può applicarsi a tutti i cespiti e comunque non può applicarsi a tutti con gli stessi criteri. Si pensi alla impossibilità di determinare con gli stessi procedimenti il reddito medio di un fondo e quello di una grande impresa industriale.

A favore del metodo dei valori ordinari si adducono principalmente una ragione amministrativa ed una economica. La ragione amministrativa è che esso permette di attribuire nei singoli accertamenti valori tipici calcolati in modo obiettivo e quindi riduce assai le contestazioni tra contribuenti e uffici finanziari e praticamente le elimina quando il metodo possa essere spinto fino al grado di automaticità proprio del catasto italiano. Questa ragione ha gran peso sopratutto quando si tratta di imposte che non prevedono minimi esenti o li prevedono assai bassi e che si applicano in un ambiente economico in cui sono molto numerosi i piccoli contribuenti. Allora il metodo dei valori medi (e sopratutto il catasto) riduce la determinazione dell'imponibile nei singoli casi all'applicazione di tariffe prestabilite ed elimina praticamente l'intervento del contribuente, l'attrito tra contribuenti e uffici e i costi amministrativi del singolo accertamento, che sarebbero spesso fuori di proporzione con l'esiguo gettito delle singole partite. Se le aliquote non sono eccessive, questi vantaggi amministrativi permettono di trascurare il minore adeguamento degli accertamenti alle singole situazioni concrete e gli scarti tra reddito accertato e reddito effettivo.

La ragione economica — largamente illustrata dagli economisti italiani negli ultimi due secoli, dal Carli al Cattaneo, all'Einaudi — è che il metodo del reddito ordinario tassando al pari del contribuente medio i contribuenti più o meno diligenti, intraprendenti e operosi, premia i migliori e penalizza i peggiori che pagano la stessa imposta su redditi effettivi, rispettivamente maggiori e minori.

Questo risultato diventa ancor più rilevante, se agli altri caratteri dell'accertamento dei valori ordinari si aggiunge la lunga stabilità nel tempo. Allora i miglioramenti o i peggioramenti della proprietà o dell'azienda del contribuente hanno effetto sull'imposizione soltanto

a partire dalla revisione dei redditi: vi è cioè un periodo in cui i miglioramenti sono esentati dall'imposta e i peggioramenti non danno luogo a sgravio.

§ 28. – *Conclusioni sui metodi di accertamento.*

La Commissione ha raccolto opinioni favorevoli e sfavorevoli all'accertamento secondo il metodo dei valori medi. Le ragioni svolte brevemente più sopra sono state variamente illustrate. Il maggiore favore si riscontra tuttora per l'accertamento catastale del reddito fondiario. Si può affermare che in questo senso è una notevole maggioranza delle risposte. Va però avvertito che buona parte dei fautori dell'accertamento catastale sottolineano la necessità di migliorare e rivedere di frequente il classamento, cioè l'attribuzione delle singole unità fondiarie alla classe che loro compete per tipo di cultura e per fertilità di terreno.

È anche sottolineata da molti fautori del catasto l'opportunità che l'amministrazione si metta in grado di seguire da vicino le variazioni dei redditi fondiari. Rivedere annualmente gli imponibili catastali non è possibile, nè è desiderabile data la natura ciclica dell'attività agraria. Tuttavia si raccomanda da varie parti di procedere a frequenti revisioni dei redditi per evitare quei profondi sfasamenti tra redditi effettivi e redditi catastali che sono addebitati al catasto come uno dei suoi maggiori difetti. Si aggiunge che esperienze straniere mostrano come non manchi la possibilità tecnica di rivedere frequentemente i redditi catastali, senza necessità di operazioni troppo complicate.

La Commissione rileva che l'insistenza per le frequenti revisioni degli estimi deriva evidentemente dalla situazione eccezionale di questi ultimi anni, che ha visto rivoluzioni di culture e di redditi e quindi enormi deviazioni dei redditi dai valori catastali. Quando si ritornasse a condizioni normali sarebbero meno gravi e sentiti gli inconvenienti di valutazioni catastali stabili per un tempo piuttosto lungo.

Del resto la Commissione rileva che se da una parte è sentita vivamente la opportunità di un frequente aggiornamento delle valutazioni catastali, non manca d'altra parte chi ritiene ancora valide le ragioni economiche descritte sopra a favore di una lunga stabilità degli accertamenti catastali.

In prevalenza favorevoli sono anche le opinioni circa l'opportu-

nità di conservare il metodo catastale per l'accertamento dei redditi agrari, cioè dei redditi dell'impresa agraria distinti da quelli della proprietà.

La ragione fondamentale in questo senso è che, dato il gran numero di piccoli contribuenti ai quali l'imposta si applica, si finisce comunque col rinunciare ad accertare caso per caso i redditi effettivi e ad applicare valutazioni indiziarie del reddito agrario, basate su presunzioni circa i rapporti tra questo e il reddito fondiario, accertato in catasto, variabili da zona a zona e da cultura a cultura. In tale senso è l'esperienza amministrativa italiana. Ma questo rappresenta in sostanza un metodo catastale grossolano, che non ha alcuno dei vantaggi dell'accertamento del reddito effettivo e che è senz'altro opportuno sostituire con l'esplicito ricorso a una applicazione ben disciplinata del catasto.

Si raccomanda però, per ragioni di omogeneità, che il metodo catastale sia esteso a tutti i redditi agrari, senza lasciar fuori, come è oggi, i redditi degli affittuari. Si lamenta poi diffusamente che le attuali valutazioni catastali conglobino molto spesso nel reddito agrario tassabile redditi che sono di puro lavoro, anzichè i soli redditi del capitale di esercizio e dell'attività imprenditrice. Quindi si raccomanda una revisione dei criteri con i quali si è formato il catasto. Infine per la maggiore variabilità nel tempo che i redditi dell'impresa agraria presentano rispetto a quelli fondiari, sono senz'altro raccomandabili frequenti revisioni delle valutazioni.

Meno numerosi sono invece i sostenitori dell'accertamento catastale del reddito edilizio, poichè le peculiarità che influiscono nel determinare il valore locativo dei singoli fabbricati sono maggiori e meno facilmente riducibili a ipotesi tipiche, che non nel caso dei redditi fondiari. La Commissione ritiene però che non si possa escludere l'utilità dell'applicazione del catasto anche ai fabbricati, naturalmente prevedendo, come fa la legge attuale, la possibilità di accertare il reddito effettivo quando questo si scosti sensibilmente dal reddito catastale. Questa differenza rispetto all'imposta fondiaria deriva appunto dalla minore tipicità del reddito edilizio rispetto a quello fondiario. Il catasto edilizio si giustifica quindi in quanto offre l'accertamento definitivo nella maggior parte dei casi e offre invece una base di partenza per l'accertamento dei redditi che, a motivo di caratteristiche peculiari dei fabbricati, si scostano sensibilmente dalla media.

Anche per il catasto edilizio si raccomandano frequenti revisioni, che dovrebbero tra l'altro evitare che l'imposta, applicandosi su im-

ponibili stabili nel tempo, gravi sempre più pesantemente sui fabbricati man mano che essi invecchiano e il loro reddito netto diminuisce, sia perchè se ne possono ritrarre minori fitti, sia perchè richiedono maggiori spese.

Una funzione analoga a quella esposta sopra per i fabbricati, svolgono già, come si è accennato, i metodi di accertamento per valori ordinari nella imposizione mobiliare. Essi mirano infatti a dare una base all'attività di accertamento, per quel che riguarda i redditi di determinati tipi di attività economica e per imprese di date dimensioni. Ma resta ferma la possibilità di variazioni in più o in meno attorno alla base quando l'ufficio o il contribuente riescano a dimostrare che il reddito effettivo è maggiore o minore dell'ordinario: in pratica tuttavia non sono frequenti i casi in cui gli accertamenti si scostano dai valori ordinari.

Anche questo tipo di valutazione, usato nel settore mobiliare, è considerato con favore dalla maggior parte delle risposte pervenute. È però espresso in parecchie risposte il desiderio che il ricorso a questo metodo sia disciplinato da norme precise, anzichè essere abbandonato quasi totalmente, come è adesso, alla pratica amministrativa. La Commissione ritiene però che presenti motivi di preoccupazione abbandonare per i redditi mobiliari una applicazione di questo metodo in base a pure istruzioni di massima elaborate in sede amministrativa, e passare ad una applicazione strettamente disciplinata da norme di legge. Infatti per i redditi mobiliari il sistema del reddito ordinario non può raggiungere la elevata oggettività del metodo catastale, fondato tutto su accertamenti delle quantità prodotte per unità di superficie, dei prezzi di vendita e delle spese. Per i redditi industriali e commerciali i rapporti tra unità di produzione e di vendita, struttura aziendale e reddito netto, non sono definiti con altrettanto rigore e devono in buona parte essere basati su mere presunzioni. Resterebbe quindi, ampio gioco agli egoismi di categoria per influire su queste presunzioni, a vantaggio di determinati settori economici e tipi di imprese e a danno di altri. Si potrebbero ripetere in questa sede i contrasti di interesse che si agitano nella formazione delle tariffe doganali. Pertanto la Commissione raccomanda che nel campo dei redditi industriali e commerciali il ricorso all'accertamento di valori ordinari sia ammesso e disciplinato con molta cautela.

§ 29. — *Metodi catastali e accertamento delle imposte personali.*

Si è già detto che una delle principali obiezioni che si fanno alla conservazione dei metodi catastali è la mancanza di omogeneità, che ne deriverebbe negli accertamenti dell'imposta personale globale sul reddito. Questi, in certi casi dovrebbero risultare dalla somma di redditi valutati con metodi diretti (certi redditi industriali e professionali, redditi di capitali mobiliari, ecc.) e di redditi valutati con metodi catastali (redditi dei terreni, ecc.). La difficoltà è forse più sensibile in teoria che in pratica, tanto che il legislatore italiano l'ha superata, come pure si è detto, nell'ordinamento dell'imposta complementare. Del resto, qualunque accertamento tributario e in particolare qualunque accertamento di imposte personali, deve prevedere larghi margini di approssimazione. E in questi margini possono rientrare senza troppa difficoltà anche gli scarti tra accertamenti di redditi effettivi e di redditi ordinari.

D'altronde se si adottasse il criterio dell'imposta personale a base molto ristretta (elevato minimo imponibile e ridotto numero di contribuenti) si potrebbe disporre, ai fini dell'imposta personale, la valutazione del reddito effettivo anche per i cespiti già sottoposti ad accertamento catastale. In questo modo, restando fermo l'accertamento catastale per la massa dei contribuenti, si procederebbe, per un ristretto numero di essi, ad un accertamento analitico suppletivo, che permetterebbe di conferire omogeneità a tutti gli accertamenti presi in considerazione ai fini dell'imposta personale.

Questo sistema era già previsto nel progetto di riforma delle imposte dirette che si intitolò al ministro Meda nel dopoguerra scorso. Per quanto anche esso si presti a qualche obiezione, potrebbe forse costituire una soluzione accettabile qualora non si credesse di conservare il sistema attuale dell'imposta complementare.

§ 30. — *Le imposte sulle successioni.*

Le successioni sono attualmente colpite da due tributi. Uno è la tradizionale imposta sulle quote ereditarie e i legati, con esenzione fino a centomila lire, per le successioni in linea retta o tra coniugi e con aliquote variabili dall'1 all'80 % a seconda del grado di parentela e il valore dei beni trasferiti.

Nelle successioni in linea retta non si supera mai il 25 %; l'80 % si raggiunge soltanto per l'ammontare che eccede i 30 milioni nelle

successioni tra parenti oltre il terzo grado od estranei. Con D. L. 8 marzo 1945 n. 90 sono state abolite le differenziazioni di imposta a seconda della composizione della famiglia del defunto o dell'erede, introdotte dal regime fascista per ragioni di politica demografica.

Il secondo tributo, introdotto con D. L. 4 maggio 1942, n. 434, è l'imposta sul valore netto globale delle successioni, sull'asse ereditario, con esenzione fino alle 250.000 lire e con aliquote variabili dall'1 % al massimo del 25 % per lo scaglione dell'asse superiore ai 30 milioni.

Sulla tradizionale imposta successoria, quella delle quote ereditarie, non sono emerse dalle nostre indagini esigenze di modificazioni profonde. Non si sono raccolte che scarsissime indicazioni favorevoli a un ristabilimento dell'esenzione dall'imposta per le successioni entro il nucleo famigliare. Lo scopo di non intaccare i minimi patrimoni famigliari potrebbe, secondo parecchie risposte, essere più opportunamente raggiunto elevando il minimo imponibile, col che si favoriscono ugualmente i piccoli patrimoni, senza favorire insieme i grandi, come avviene con l'esenzione nel nucleo famigliare. La misura delle aliquote è ritenuta, in generale, abbastanza ragionevole. Non mancano però indicazioni favorevoli a tassare in modo più oneroso le grosse successioni, soprattutto fra parenti lontani od estranei. Nè mancano, viceversa, indicazioni favorevoli a qualche attenuazione o anche a sensibili attenuazioni (così Frè, Sansoni, Costa). Altri, infine, propongono di graduare le aliquote non solo secondo l'ammontare delle quote di eredità, ma anche secondo la misura del patrimonio già posseduto dall'erede.

Da taluni, che ritengono eccessivo il peso complessivo del sistema attuale, si ritiene che una sufficiente attenuazione potrebbe essere raggiunta con l'abolizione, che è generalmente giudicata con favore, della recente imposta sull'asse ereditario.

A parte gli argomenti di minore rilievo, la critica fondamentale è che l'imposta sull'asse, giustificata in ordinamenti tributari stranieri in cui manca l'imposizione ordinaria sul patrimonio, lo è meno in Italia dove, avendosi una tassazione annuale del patrimonio, ne costituisce in parte un doppione una imposizione al momento del trasferimento per causa di morte. Il doppione diventerebbe ancor più preciso ed evidente se, come è stato proposto, la tassazione ordinaria del patrimonio diventasse personale e progressiva. Verrebbe allora meno la funzione dell'imposta sull'asse ereditario di colpire progressivamente i grandi patrimoni indipendentemente dal fatto che si frazionino in molte o in poche quote ereditarie.

Comunque, anche se permanessero le differenze attuali tra imposizione ordinaria del patrimonio — reale, proporzionale e limitata ad alcuni cespiti — e imposizione dell'asse ereditario — personale, progressiva e, in teoria ma non in pratica per le possibilità di evasione, estesa a tutti i cespiti— l'esistenza di quest'ultimo tributo non sembra sufficientemente giustificata.

In questo senso è, sia pure con rilevanti eccezioni, la netta maggioranza delle risposte pervenute alla Commissione. La Commissione sottolinea che l'imposta sull'asse ereditario può essere opportunamente abolita, per ragioni di semplificazione, anche se non si voglia attenuare l'onere complessivo sulle successioni, come richiedono taluni dei fautori della sua abolizione. In questo caso basterà manovrare le aliquote in modo da recuperare con la superstite imposta successoria il gettito dell'imposta sull'asse ereditario.

§ 31. — *Imposte di successione: discriminazione tra ricchezza ereditata e ricchezza guadagnata.*

La Commissione ha voluto riproporre, nella sua indagine, l'opportunità di applicare alle imposte successorie il piano ideato dal prof. Eugenio Rignano, che dopo la prima guerra mondiale sollevò vivaci discussioni tra politici e studiosi italiani e fu preso in attenta considerazione anche all'estero.

Il piano, nella forma più completa, consisteva nell'esentare la trasmissione per causa di morte della ricchezza guadagnata dal defunto, tassando nella misura del 50 % la ricchezza da lui ereditata, e che non fosse stata precedentemente trasmessa per successione, e nella misura del 100 % quella ereditata dal defunto, dopo aver formato oggetto di un'altra successione. Nell'esempio più semplice: il figlio riceverebbe esente da imposta la ricchezza guadagnata dal padre; tassata al 50 % quella ereditata dal padre e guadagnata dal nonno; non riceverebbe, perchè tassata al 100 %, quella ereditata dal padre e, a suo tempo, dal nonno.

Secondo il Rignano il piano avrebbe avuto il vantaggio di stimolare la produzione della ricchezza in vista della possibilità di trasmettere esente da imposta ai discendenti la ricchezza guadagnata durante la propria vita, mentre gli eredi inerti avrebbero condannato a una rapida erosione tributaria la ricchezza ricevuta dagli avi.

Il principio del piano Rignano è giudicato con favore nella quasi totalità delle risposte pervenute alla Commissione, la quale ritiene

anche significativa la recente accettazione del principio da parte di Luigi Einaudi (*L'imposta patrimoniale,* Edizioni della « Città libera » Roma 1946) che ne fu a suo tempo uno dei critici più acuti.

Tuttavia la quasi totalità delle risposte favorevoli in principio al piano Rignano, rileva le grandi difficoltà pratiche che imporrebbe la sua attuazione, richiedendo una documentazione particolareggiata e continuamente aggiornata sulla storia di tutti i patrimoni individuali. Sono in sostanza le difficoltà pratiche contro le quali si è spuntato, anche all'estero, il favore raccolto dal piano Rignano.

La Commissione ritiene tuttavia che non si possa escludere la possibilità di qualche applicazione del principio informatore del piano Rignano, cioé della discriminazione fra ricchezza guadagnata dal defunto e ricchezza da lui ereditata. Studi in proposito diretti ad accertare, in sede tecnica-amministrativa, la possibilità di realizzare la discriminazione, anche più limitatamente di quanto previsto dal programma massimo del Rignano, sembrano particolarmente opportuni in vista del largo favore che la discriminazione ha incontrato e che contrasta sensibilmente con l'apprezzamento assai discorde che il piano Rignano trovò al suo apparire, circa venticinque anni fa.

§ 32. — *Imposizione ordinaria degli incrementi patrimoniali.*

L'opportunità della tassazione in via ordinaria degli incrementi di valore che si verificano nel patrimonio dei contribuenti, costituisce una delle questioni più controverse della teoria finanziaria.

In Italia la pratica amministrativa e giurisprudenziale hanno condotto ad attuare la tassazione degli incrementi di patrimonio con l'imposta di ricchezza mobile, considerandoli come una delle voci del reddito del contribuente, soltanto nei casi in cui l'incremento sia realizzato, cioè risulti dall'avvenuta vendita di un cespite patrimoniale a prezzo superiore a quello d'acquisto. E anche in questi casi, l'incremento è imponibile soltanto se sia frutto di un'operazione fatta con intento speculativo; non quindi in generale, se l'incremento sia realizzato in modo del tutto occasionale.

Ma proposte di una tassazione generale e metodica degli incrementi patrimoniali, nel quadro dell'imposizione del reddito o preferibilmente con un 'imposta autonoma, sono state avanzate frequentemente in Italia e all'estero dove in qualche caso sono anche state tradotte in pratica.

Una ampia discussione dei presupposti teorici di questo tipo di imposizione, nonchè dei problemi che presenta la sua costruzione e attuazione pratica, è svolta nella monografia Fasiani. Ad essa si rimanda per maggiori chiarimenti, limitandoci qui ad avvertire che le giustificazioni teoriche sono molto discusse e che non mancano argomenti favorevoli certamente apprezzabili in sede politica. Così la diffusa tendenza a considerare meritevoli di una tassazione più gravosa dell'ordinaria gli incrementi di patrimonio non guadagnato, sopravvenuti per effetto di trasformazioni economiche generali o per minori motivi congiunturali, senza alcuna opera di colui che ne beneficia (anche se l'analisi critica mostra che i casi di incrementi realmente « non guadagnati » sono nella realtà molto meno di quanto non appaia a un esame superficiale). Così l'opportunità di sfruttare fenomeni di « illusione finanziaria », cioè, in questo caso, l'euforia di chi, avendo fatto un guadagno imprevisto, è meglio disposto a subire una forte tassazione. Sui quali motivi si veda pure largamente la monografia Fasiani.

Ma anche se si accettino queste ragioni, restano le difficoltà di attuare praticamente un'imposizione degli incrementi patrimoniali che non lasci un margine troppo largo di insufficienze ed arbitrii.

Il confronto tra situazioni patrimoniali in momenti differenti è operazione ardua, sopratutto di fronte all'instabilità del metro monetario ed è operazione che richiede la conservazione e l'aggiornamento continuo del censimento di tutti i patrimoni. Sono probabilmente queste le ragioni del generale insuccesso dei tentativi attuati all'estero di tassazione sistematica autonoma degli incrementi patrimoniali.

Su queste ragioni si fonda la larga maggioranza raccolta nella nostra inchiesta dalle opinioni contrarie alla introduzione nel nostro sistema tributario della tassazione ordinaria degli incrementi patrimoniali.

§ 33. — *La nominatività obbligatoria.*

Dopo aver detto delle imposte sul reddito, sul patrimonio e sulle successioni, è opportuno accennare al problema della nominatività obbligatoria, che incide direttamente sulle possibilità di accertamento di questi tre tipi di imposte.

Di nominatività obbligatoria si discusse ampiamente dopo la scorsa guerra quando essa fu proposta, nel giugno 1920, dal Ministero Giolitti per tutti i titoli pubblici e privati. Il progetto fu tradotto

nella legge 24 settembre 1920, n. 1297, che subordinava però l'attuazione della nominatività alla emanazione del regolamento. L'applicazione del regolamento fu sospesa con D. L. 21 agosto 1921, n. 1235 e infine la legge istitutiva della nominatività fu abrogata dal primo gabinetto fascista con D. 10 novembre 1922, n. 1431.

Con D. L. 29 luglio 1925, n. 1262 venne abolita anche l'imposta del 15 % sui frutti di azioni e di obbligazioni al portatore, di società o di enti pubblici diversi dallo Stato, introdotta dal D. L. 24 novembre 1919, n. 2166 nella misura originaria del 5 %. Cessò così qualunque differenza di trattamento tra i titoli nominativi e i titoli al portatore e la scelta tra le due forme rimase pienamente libera.

Questa situazione di indifferenza durò fino a quando il D. L. 7 settembre 1935, n. 1627 introdusse nuovamente la tassazione speciale dei titoli al portatore emessi da società ed enti diversi dallo Stato, nella misura del 10 % dei frutti dei titoli.

La misura, presa alla vigilia della guerra di Etiopia, ebbe, piuttosto che finalità fiscali, scopi più ampi di politica finanziaria, mirando a deviare gli investimenti dai titoli azionari a quelli del debito pubblico. Per questa ragione l'imposta sui frutti dei titoli fu mantenuta anche quando con D. L. 25 ottobre 1941, n. 1148 fu attuata la nominatività obbligatoria per le azioni delle società e con R. D. 29 marzo 1942, n. 239, fu predisposto uno schedario generale dei titoli azionari, che avrebbe dovuto offrire agli uffici finanziari la possibilità di individuare i possessori dei titoli azionari, al fine dell'accertamento delle imposte dirette e successorie.

Le giustificazioni originarie dell'imposta sui frutti dei titoli rimanevano soltanto per le obbligazioni per le quali restava libera la scelta tra la forma al portatore e quella al nome, in virtù del fatto che essendo tali titoli a reddito fisso se ne temeva meno la concorrenza ai titoli di Stato. Tantevvero che per i frutti dei titoli obbligazionari, e comunque a reddito fisso, l'imposta sui frutti dei titoli continuò ad applicarsi nella misura del 10 %, anche quando per i titoli azionari l'aliquota fu elevata al 20 %, con D. L. 27 dicembre 1940, n. 1713.

Quest'ultima aliquota fu ridotta al 10 % dal D. L. 19 novembre 1944, n. 384, che riaffermava però la sottoposizione dei frutti dei titoli all'imposta complementare sul reddito. Infine con D. L. L. 14 maggio 1946, n. 403, l'imposta sui frutti dei titoli è stata abolita.

La situazione attuale è quindi la seguente: nominatività obbligatoria delle azioni, libera scelta tra la forma al portatore e quella al nome per i titoli a reddito fisso, tanto pubblici che di società private; nessuna imposta speciale sui frutti dei titoli al portatore e

quindi nessuna differenziazione nel trattamento fiscale dei titoli al portatore e al nome.

§ 34. — *Critiche e alternative alla nominatività obbligatoria.*

Alla nominatività obbligatoria sono rivolte in questo momento alcune critiche, che sono state raccolte anche nell'inchiesta svolta dalla nostra Commissione. Si obbietta alla nominatività obbligatoria dei titoli azionari che intralcia la circolazione dei titoli; scoraggia gli investimenti industriali, che trovano nei titoli azionari la via più naturale; non offre seri vantaggi fiscali, data la possibilità di conservare al portatore altri titoli (obbligazioni e titoli di stato) e data l'insufficienza dello schedario dei titoli che impedisce agli uffici di valersi efficacemente della nominatività per gli accertamenti delle imposte personali. I fini fiscali della nominatività possono essere più agevolmente raggiunti (si sostiene da molte parti, ed anche nell'ultima relazione annuale del governatore della Banca d'Italia) applicando ai frutti dei titoli un'imposta pari (o alquanto superiore) al livello medio dell'imposta personale sul reddito o un'imposta ancora superiore, opportunamente calcolata, se si vogliono compensare anche gli effetti dell'evasione dei titoli al portatore da altre imposte (ad esempio da una eventuale imposta straordinaria sul patrimonio).

La Commissione desidera sottolineare che a suo parere, l'imposta speciale sui frutti dei titoli al portatore non costituisce, agli effetti fiscali, un soddisfacente surrogato dell'assoggettamento ai tributi personali mediante accertamento a carico dei possessori dei titoli.

Intanto non è evidentemente pensabile di attuare una imposta sui frutti dei titoli al portatore con aliquota pari alla massima della imposta complementare (75 % per redditi oltre i 60 milioni). Eppure, anche se, come fu in Italia tra il 1935 e il 1944, l'aliquota dell'imposta sui frutti dei titoli fosse pari all'aliquota massima della imposta complementare, resterebbe in molti casi la convenienza a tenere i titoli al portatore e pagare l'imposta speciale piuttosto che denunciare i frutti agli effetti della complementare. Infatti il sottrarre la parte del proprio reddito proveniente dai titoli al portatore all'accertamento in complementare importa di solito un risparmio sulla parte di reddito non occultabile, che paga la complementare con una aliquota minore di quella che le si applicherebbe se il reddito fosse accertato integralmente. E questo risparmio può darsi che superi, anche largamente, l'eventuale maggiore importo pagato sui

frutti dei titoli rispetto a quello che sarebbe dovuto in complementare. Con le aliquote della complementare vigenti fino al D. L. L. 19 ottobre 1944 (massimo del 20 %) e con l'imposta sui frutti dei titoli al 20 %, un reddito di un milione proveniente per 500.000 lire da titoli al portatore, e per 500.000 lire da altre fonti doveva, se accertato integralmente in complementare, un'imposta di 200.000 lire. Se accertato per 500 mila lire in complementare, doveva 76 mila lire, che aggiunte alle 100 mila lire dell'imposta sui frutti dei titoli per le rimanenti 500 mila lire, facevano un totale di 176 mila lire con un risparmio di 24 mila lire rispetto a quanto dovuto in complementare per l'intero reddito. Il verificarsi di questi casi dipende dalla scala della progressività e dal rapporto tra i redditi azionari e il reddito complessivo: il vantaggio è naturalmente maggiore per i redditi elevati.

I casi si moltiplicherebbero naturalmente, a beneficio sopratutto dei redditieri più elevati, se l'aliquota della imposta sui frutti dei titoli fosse — come dovrebbe essere oggi — sensibilmente inferiore a quella della complementare.

Se si tiene conto anche dell'onere dell'imposta successoria e della sua evasione, risulta che solo aliquote proibitive dell'imposta sui frutti dei titoli potrebbero dare al fisco un apprezzabile compenso per la possibilità lasciata ai grossi contribuenti di conservare titoli al portatore.

Ma c'è di più. La recente esperienza italiana ha dimostrato che, finchè coesistono titoli al portatore e titoli nominativi, il mercato, malgrado tutti gli allettamenti, si orienta decisamente verso i primi. Gli scambi dei secondi sono rari e difficili, anche perchè la prevalenza degli affari su titoli al portatore non fa sentire molto al legislatore la necessità di facilitare gli scambi di titoli nominativi. Quindi conservare il titolo al nome significa affrontare notevoli alee nel caso di necessità di realizzo. Conseguenza: il grosso redditiere non è spinto alla trasformazione al nome e, almeno in molti casi, paga meno di quello che dovrebbe; il piccolo redditiere è praticamente costretto, per evitare alee preoccupanti, a conservare il proprio titolo al portatore e a pagare più di quello che dovrebbe se a tutto il suo reddito si applicasse la complementare.

Sembra in conseguenza che la imposizione speciale dei frutti dei titoli al portatore non sia un sostituto efficiente e consigliabile della nominatività obbligatoria. E il problema resta senza alternative: nominatività obbligatoria o libera scelta tra i due tipi di titoli.

§ 35. — *I risultati dell'inchiesta sulla nominatività.*

Come abbiamo detto, anche di fronte alla nostra Commissione, molte ed autorevoli voci si sono levate contro il mantenimento della nominatività obbligatoria (Avezza, Borgatta, Coppola d'Anna. Costa, D'Albergo, Frè, Galamini, Guasti, Tudisco, Uckmar, ecc.), Le ragioni addotte son quelle ricordate più indietro: con particolare insistenza è stata sottolineata la necessità di accordare ogni facilitazione agli investimenti diretti — e quindi in buona parte nella forma azionaria — da parte del capitale italiano e straniero per il finanziamento della ricostruzione.

Ma non sono mancate voci, pure autorevoli a favore della nominatività (Fanno, Griziotti, Scoca, e, particolarmente interessanti per la natura o l'esperienza professionale degli interrogati, Maino (1), Camera di Commercio di Vicenza, Rappresentanza di Roma della Banca d'America e d'Italia, ecc.). Queste risposte affermano che non si può rinunciare al sussidio della nominatività se si vuole avere un serio accertamento delle imposte personali e che questo risultato sia di tale importanza da controbilanciare eventuali ostacoli della nominatività alla vita degli affari. D'altronde si afferma che questi ostacoli sono stati piuttosto esagerati e che la pratica, non solo straniera ma anche italiana, avrebbe mostrato come l'emissione di nuove azioni da parte di nostre società, anche all'estero, e gli scambi di titoli azionari non sarebbero sensibilmente ostacolati dal regime della nominatlvità.

La Commissione ritiene che tanto le esigenze di facile circolazione della ricchezza, addotte dagli oppositori della nominatività, quanto le ragioni fiscali addotte dai suoi fautori, meritano ogni attenzione. Ma ritiene che fortunatamente non sia impossibile una soluzione che concilii le due esigenze ed in ciò è anche confortata da pareri autorevoli (Pesenti e Biamonti, particolarmente interessante questa ultima per la posizione e l'esperienza dell'autore), nonchè dalla esperienza di paesi stranieri in cui le forme più raffinate di organizzazione capitalistica si sono sviluppate senza ricorrere alla forma del titolo al portatore (Stati Uniti, Inghilterra).

Naturalmente va studiato un ordinamento pratico della nomina-

(1) L'interrogatorio dell'avv. Edoardo Maino reso a Milano, non ha potuto essere incluso nel volume degli atti, perchè il testo non è pervenuto tempestivamente alla Segreteria della Commissione.

tività che imponga alla circolazione dei titoli solo i vincoli strettamente necessari ai fini fiscali, nella forma più snella possibile. A questo proposito la Commissione segnala l'interrogatorio Fazzi, ove è ritenuto probabile che l'accertamento una volta all'anno dello stato del possesso dei titoli azionari sia sufficiente per i fini fiscali. Una simile soluzione offre certo possibilità di evasione ma forse una scelta adeguata del momento della rilevazione (per esempio in occasione delle assemblee nelle quali soprattutto da parte dei maggiori azionisti vi è un rilevante interesse ad esercitare i diritti sociali) potrebbe consentire risultati soddisfacenti.

Nell'interrogatorio Fazzi si segnala anche l'affermazione che lo schedario nazionale dei titoli azionari è ormai in grado di funzionare.

§ 36. — *I titoli di Stato e la nominatività obbligatoria.*

Resta da dire della eventuale estensione della nominatività ai titoli di Stato. Ciò è naturalmente escluso dagli oppositori della nominatività con l'eccezione di quelli la cui opposizione si basa appunto sul diverso trattamento che hanno attualmente i titoli azionari in confronto a quelli di Stato. Anche tra i fautori della nominatività dei titoli azionari non pochi sconsigliano l'estensione ai titoli di Stato. Le ragioni sono evidenti e risultano dalla necessità di non fare nulla che diminuisca la possibilità per lo stato di ricorrere al mercato dei capitali in un periodo in cui tale ricorso deve — e presumibilmente dovrà ancora per parecchi anni — essere assai largo.

Superato questo periodo di esigenze eccezionali di tesoreria, è però indubbio che a favore della estensione della nominatività ai titoli di Stato si farà valere una forte ragione: che la nominatività obbligatoria dei titoli azionari è sussidio assai imperfetto nell'accertamento delle imposte personali, se a questo accertamento continuano a poter sfuggire i possessori dei titoli di Stato. In talune delle risposte ai questionari (per esempio Banca d'America e d'Italia), il favore per la nominatività è appunto condizionato all'estensione di essa ai titoli di Stato.

Quando sarà finita l'attuale eccezionale fase di ricostruzione e di liquidazione della finanza di guerra, la commissione ritiene che sarà opportuna e scevra di gravi inconvenienti l'estensione della nominatività obbligatoria ai titoli di Stato, alle obbligazioni, e ad altre forme di titoli al portatore.

Le imposte indirette

§ 37. — *Il sistema delle imposte indirette.*

I risultati della nostra inchiesta sui rapporti tra imposizione diretta e indiretta sono stati riassunti più indietro (par. 8-9) Sembra sufficiente ricordare come essi parlino contro un preconcetto ostracismo alla imposizione indiretta e a favore di una graduale politica di sgravi dei beni di consumo più generale e necessario.

L'imposizione indiretta è divisa, secondo le classificazioni dei documenti ufficiali, in tre gruppi:

a) *tasse ed imposte indirette sullo scambio della ricchezza.* Di gran lunga prevalente in questo gruppo è l'imposta generale sull'entrata (44,1 miliardi nell'esercizio 1945-46). Seguono l'imposta di registro (5,0 miliardi), la tassa di bollo (2,6 miliardi), le imposte in surrogazione del registro e bollo (1,4 miliardi), tra le quali primeggia l'imposta di negoziazione che colpisce qualunque tipo di titoli emessi dalle società, l'imposta ipotecaria (1,1 miliardi) e altre minori, oltre le imposte di successione di cui si è detto sopra;

b) *imposte indirette sui consumi,* tra le quali la sovraimposta di confine sugli oli minerali (2,0 miliardi) e gli altri dazi doganali (0,8 miliardi); altre sovraimposte di confine (0,5 miliardi) e diritti di licenza all'importazione e all'esportazione (1,3 miliardi); le imposte di fabbricazione, tra le quali quella sugli spiriti (1,1 miliardi) e sullo zucchero (0,4 miliardi); l'imposta sul gas e sull'energia elettrica (0,9 miliardi) e altre minori. Naturalmente l'importanza dei dazi doganali in questo gruppo e nel complesso delle entrate tributarie, era assai maggiore prima della guerra e ancor più prima della politica autarchica;

c) *i monopoli, il lotto e le tasse di lotteria.*

La maggior parte dei proventi è data dai tabacchi (31,6 miliardi); seguono il sale (2.7 miliardi), i minori monopoli (1,3 miliardi); il lotto (1,4 miliardi al netto delle vincite).

Vanno infine ricordate le imposte comunali di consumo di cui si tratta nel capitolo di questa relazione dedicato alla finanza locale.

§ 38. — *L'imposta sull'entrata.*

Come si vede è preminente su tutto il gruppo l'imposta generale sull'entrata, sorta nel 1940 come trasformazione della tassa di bollo sugli scambi commerciali. Essa grava nella misura del 4 % tutte le

entrate da cessioni di beni e da prestazioni di servizi, con alcune eccezioni od esenzioni. Per alcune merci di lusso si hanno aliquote più elevate e per alcune altre, in luogo della tassazione dei successivi passaggi effettuati da un prodotto prima di giungere al consumo, si procede alla tassazione del prodotto un'unica volta con aliquota convenientemente maggiorata.

L'opportunità dell'imposta sull'entrata e delle analoghe imposte sugli scambi è molto discussa. Tuttavia l'esperienza italiana e straniera posteriore alla prima guerra mondiale mostra che di fronte a grandi esigenze finanziarie difficilmente si può rinunciare al gettito ampio, elastico e relativamente facile di tributi di questo tipo. Va tra l'altro ricordato che in una economia collettivista come quella sovietica l'imposta sugli scambi fornisce la maggior parte del gettito tributario.

Anche la nostra inchiesta, se pure ha raccolto molte indicazioni contro l'ordinamento attuale dell'imposta sull'entrata, non ne ha ricevute che assai scarse nel senso dell'abolizione dell'imposta.

Si suggeriscono invece riforme che liberino la vita degli affari dalla necessità di sottostare a una distinta applicazione dell'imposta su gran parte dei singoli trasferimenti ; che semplifichino l'amministrazione dell'imposta facilitando i controlli ; che eliminino i perturbamenti del mercato dovuti alla diversa incidenza dell'imposta a seconda che le merci compiano il loro ciclo dalla produzione al consumo con un numero maggiore o minore di scambi (si veda per una illustrazione di questi inconvenienti l'interrogatorio Galamini).

Le possibili vie per raggiungere questi risultati sembrano due. La prima consiste nel trasformare l'imposta sulla entrata da imposta sui singoli trasferimenti a imposta sulla cifra degli affari realizzata annualmente dal contribuente (specialmente interrogatorio Pesenti).

Questo sistema è già seguito nell'attuale applicazione italiana dell'imposta, nei casi in cui si ha il pagamento per abbonamento. Esso non elimina la diversa incidenza dell'imposta a seconda del numero di passaggi che le merci compiono. Il suo risultato è in sostanza di allontanare l'imposta sugli scambi dalle funzioni di imposta di consumo per avvicinarla a un'imposta sul reddito lordo. In questo modo l'imposta sugli scambi coincide in parte con l'imposta di ricchezza mobile quando questa per comodità amministrativa si applica con criteri di massa che trascurano le differenze nel rendimento delle singole imprese, cosicchè l'imposta si commisura piuttosto al reddito lordo che al reddito netto. Questa struttura dell'imposta sull'entrata

la rende quindi soggetta alle reazioni psicologiche e ai tentativi di evasione propri delle imposte dirette.

La seconda via consiste nell'attuare la tassazione in un solo momento del ciclo che un prodotto percorre per arrivare al consumo. In questo caso l'imposizione può applicarsi con aliquota uguale per qualsiasi merce; o con poche aliquote o scarsamente differenziate; o, infine, con aliquote sensibilmente differenziate con riguardo a vari elementi tecnici ed economici (come il numero di scambi ai quali la merce va normalmente soggetta) o di politica finanziaria (come l'opportunità di favorire certi consumi e di gravare certi altri).

Il momento prescelto può essere la vendita dal produttore al primo intermediario, oppure la vendita dal grossista al dettagliante (interrogatorio Berliri). Dovrebbe essere evitata la tassazione al momento della vendita dal dettagliante al consumatore — come si fa oggi in molti casi — perchè in questa fase l'imposta è di più scomoda applicazione e più difficile ne è il controllo (si veda, anche per una discussione delle varie possibilità, l'interrogatorio Biamonti).

I due criteri della tassazione della cifra d'affari anzichè dei singoli scambi e della tassazione di un solo passaggio anzichè di tutti i passaggi dalla produzione al consumo possono anche essere abbinati. Così nell'interrogatorio D'Albergo si propone di effettuare la tassazione *una tantum* presso il grossista, ma di effettuarla, anzichè sui singoli atti di vendita o di acquisto, con il metodo dell'abbonamento, cioè della tassazione secondo una valutazione, analitica o presuntiva, del volume degli affari.

La Commissione ritiene che, ammessa la necessità, almeno per un periodo non breve, di conservare una forma di tassazione sugli scambi, l'attuale imposta sull'entrata vada riformata profondamente per diminuire i costi che la tenuta di apposite contabilità e l'insieme delle operazioni necessarie per la liquidazione delle imposte impongono ai contribuenti.

Risulta anche necessario limitare la tassazione a una sola fase del ciclo industriale-commerciale, sia per semplificare l'applicazione e i controlli, sia per evitare che i diversi prodotti siano variamente colpiti a seconda del numero di passaggi che compiono tra la produzione e il consumo. Ma una volta fatta salva questa esigenza, che la riforma segua l'una o l'altra delle vie indicate sopra è problema che va risolto prevalentemente secondo considerazioni di convenienza amministrativa, e cioè di facilità ed economicità di amministrazione, nonchè di efficacia dei controlli.

La difficoltà di indirizzare l'onere di un'imposta di questo tipo,

cioè di determinare la sua ripartizione tra consumatori, imprenditori e lavoratori, convince infatti a dare un notevole peso nel suo ordinamento a queste esigenze pratiche, piuttosto che alle funzioni di colpire piuttosto il consumo o la produzione ecc. che si possono assegnare all'imposta, con scarsa probabilità che si svolgano, nella realtà, in modo abbastanza vicino alle previsioni.

§ 39. — *L'imposta di registro.*

L'imposta di registro è forse l'imposta di più antiche e salde tradizioni nell'ordinamento tributario italiano. Tuttavia il suo ordinamento si è venuto via via complicando fino a farla considerare da molti come un intralcio intollerabile alla vita economica, assai difficilmente giustificabile, tanto più quando si abbia riguardo al costo della sua amministrazione tanto per gli uffici finanziari, quanto per i contribuenti.

L'ordinamento attuale e l'intricato funzionamento delle imposte di registro sono chiaramente illustrati nella monografia di A. Berliri. Qui basti ricordare che l'imposta di registro si applica a tutti gli atti scritti, in forma pubblica o privata, civili e commerciali, e inoltre, indipendentemente dall'esistenza di un atto scritto, a un'ampia serie di trasferimenti di beni o di utilità ; infine a tutti i contratti verbali che siano enunciati in atti scritti soggetti a registrazione, o che servano di base a una sentenza.

I trasferimenti soggetti a imposta sono divisi in quattro gruppi ai quali si applicano rispettivamente aliquote progressive, proporzionali, graduali (cioè variabili secondo il valore dei beni trasferiti ma con criteri diversi dalla proporzionalità : in generale più lentamente) o fisse.

Il primo gruppo comprende i trasferimenti a titolo gratuito (imposta di successione e di donazione) ; il secondo le trasmissioni a titolo oneroso di proprietà, di altri diritti reali mobiliari e immobiliari, e gli atti che contengono obbligazioni o liberazione di somme o prestazioni ; il terzo gli atti che contengono semplici dichiarazioni, e non trasmissioni, di valori e di diritti ; il quarto gli atti che possono servire di titolo o di documento legale.

Entro ciascuno dei gruppi i tipi degli atti sono distinti e definiti con una casistica minuta, fondata molto spesso su sottilissime distinzioni giuridiche di interpretazione difficile e controvertibile all'infinito. Basti ricordare che le varie tabelle della tariffa delle

imposte di registro comprendono 297 categorie di atti e avvertire che la litigiosità in materia di registro è uno dei capitoli più ampi e complessi della litigiosità tributaria.

La monografia Berliri, rilevando appunto questi inconvenienti propone di semplificare l'ordinamento della imposta di registro riducendo le numerosissime categorie di atti alle quattro semplici categorie previste dalla legge per la applicazione delle aliquote progressive, proporzionali, graduali o fisse. Si tratterebbe, in questo caso, di distinzioni molto nette, e quindi l'assegnazione dei singoli atti all'una o all'altra categoria non darebbe luogo in generale alle attuali incertezze e controversie.

La proposta Berliri non eliminerebbe però l'altra fonte di contestazioni in materia di registro, e cioè la valutazione dei beni oggetto del trasferimento. Queste questioni di stima danno alla litigiosità tributaria un contributo non meno imponente delle questioni giuridiche in tema di registro. È infatti ben noto che l'esistenza della imposta di registro con aliquote abbastanza elevate (per i trasferimenti di immobili attualmente del 10 %) stimola una quasi generale falsità delle dichiarazioni del valore dei beni negli atti di trasferimento. Se si aggiunge che buona parte delle liti tra privati per l'esecuzione di contratti derivano da configurazioni speciali degli atti che tradiscono la reale volontà delle parti al fine di diminuire l'onere delle imposte di registro, si avrà un quadro delle conseguenze veramente paradossali che l'attuale regime fiscale fa scaturire dalla registrazione degli atti, istituto il cui fine precipuo dovrebbe essere l'assicurare la certezza dei diritti. Ad evitare le questioni di stima taluno (vedi risposta Avezza) propone di accertare su base catastale il valore dei beni trasferiti agli effetti dell'imposta di registro. Senza discutere qui la convenienza di questa proposta, ci si limita a rilevare che essa eliminerebbe ad ogni modo soltanto le questioni di valutazione relative ai beni immobili. Non le altre che sono pure numerose (trasferimenti di imprese, appalti, ecc.).

Comunque tanto le proposte, come quella di A. Berliri, intese a semplificare la struttura giuridica del tributo, quanto quelle intese a rendere obbiettiva e automatica la valutazione rappresentano contributi interessanti al fine di ridurre taluni difetti delle imposte di registro, e pertanto meritano molta considerazione qualora si vogliano conservare a tale tributo le attuali funzioni nel sistema tributario.

§ 40. — *Per l'abolizione delle imposte di registro.*

Ma secondo la commissione proprio la persistenza di queste funzioni fiscali delle imposte di registro è difficilmente giustificabile. In origine le « tasse di registro » erano il modico compenso, commisurato al costo, che lo stato percepiva per il servizio della registrazione degli atti, e la conseguente certezza dei diritti. Solo in prosieguo di tempo si considerò la registrazione come una occasione per prelevare delle vere e proprie imposte, attuando una tassazione dei trasferimenti della ricchezza per atti tra vivi, parallela alla tassazione dei trasferimenti per causa di morte, ossia delle successioni. In certi casi, anche a prescindere dalle ormai soppresse sovraimposte del periodo bellico, questa tassazione è veramente pesante.

La teoria finanziaria ha elaborato raffinate giustificazioni delle imposte sui trasferimenti tra vivi, fondandole sul vantaggio che entrambi i contraenti ricaverebbero dallo scambio e quindi dalla opportunità di un prelievo tributario su questo vantaggio (vedi interrogatorio Galamini).

Ma qualunque cosa si possa dire di esse in sede di logica tributaria, le imposte di registro sembrano condannabili per più ampie ragioni di convenienza economica. Le imposte di registro disseminano ostacoli in tutta la vita economica; riducendo il vantaggio degli scambi riducono la possibilità che essi si effettuino; quindi riducono la possibilità che i beni passino dalle mani di chi li valuta di meno in quelle di chi li valuta di più (nel caso dei beni di produzione, dalle mani di chi li fa fruttare di meno, a quelle di chi li sa far fruttare di più).

Ne discende un insieme di perdite nette per l'economia del paese, particolarmente evidenti nell'ambiente italiano. È noto, per esempio, che la nostra agricoltura richiede un profondo riordinamento della proprietà fondiaria, con un certo frazionamento della grande proprietà che almeno in parte potrebbe essere spontaneo e con la sistemazione della minore e della minima, ricomponendo unità culturali organiche, in luogo di possessi frammentari e frazionati.

È tutta un'opera che le elevate imposte di registro ostacolano gravemente: ed è opinione di esperti che l'abolizione di tali imposte favorirebbe quell'opera, non meno dei provvedimenti diretti che spesso si invocano a promuoverla.

Per queste ragioni la commissione ritiene di dover sottolineare con molto favore i suggerimenti che ha raccolto per l'abolizione della imposta di registro (D'Albergo, Fazzi, Guasti, Scoca, Tudisco, Camera

di Commercio Novara, Cassa Risparmio Perugia e rappresentanza di Roma della Banca d'America e d'Italia ecc.). Nè crede che seri ostacoli fiscali si oppongano a tale provvedimento che naturalmente implicherebbe il ritorno alle modiche tasse, da liquidarsi con la massima semplicità, coprenti il puro costo della registrazione, la cui obbligatorietà dovrebbe poi essere limitata ai soli atti per i quali presenti un effettivo interesse pubblico.

Il minor gettito sarebbe compensato, in parte non insignificante, dall'eliminazione di ingenti costi amministrativi, dall'altra potrebbe essere recuperato con un aumento delle aliquote di altre imposte che hanno maggiori ragioni per continuare a far parte del nostro sistema tributario.

La soluzione più ovvia starebbe in un aumento delle aliquote dell'imposta sul patrimonio: in questo modo la tassazione continua del patrimonio assolverebbe anche le funzioni oggi assolte dalla tassazione discontinua al momento dei trasferimenti, eliminando la necessità di una imposta autonoma e di autonomi accertamenti nonchè gli ostacoli ai trasferimenti. Si potrebbe anche ricuperare il minor gettito dell'imposta di registro mediante diverse imposte che gravano su attività sulle quali incide attualmente l'imposta di registro: così, oltre l'imposta sul patrimonio, le imposte fondiarie, l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta sull'entrata. E si potrebbe cercare che gli aumenti di aliquota fossero calcolati in modo da proporzionare approssimativamente, per le varie attività e tipi di ricchezza, i nuovi oneri a quelli soppressi.

A questa possibilità di sostituire il gettito dell'imposta di registro il Coppola d'Anna, che pure sarebbe decisamente favorevole all'abolizione della imposta di registro qualora fosse possibile rinunciare al suo gettito, obietta che i contribuenti pagherebbero più volentieri l'imposta saltuaria al momento dello scambio, quando esistono disponibilità liquide e, spesso, la sensazione di un guadagno, che non una imposta annuale equivalente dal punto di vista del gettito. È però dubbio se l'affermazione del Coppola d'Anna possa valere nella maggior parte dei casi, quando si pensi a tutti gli oneri diretti e indiretti che il contribuente deve sopportare in forza delle imposte di registro e al generale favore dei contribuenti per le imposte in abbonamento, e cioè appunto per la sostituzione di valutazioni, accertamenti, riscossioni ordinarie, a valutazioni, accertamenti su singoli atti.

§ 41. — *Tasse di bollo.*

Quanto si è detto per le imposte di registro si applica, in buona parte, anche alle tasse di bollo. Anche qui sono generali — nei risultati della nostra inchiesta — le critiche alla legislazione farraginosa; alla scarsa logica con cui le tariffe sono compilate; alle sovrapposizioni tra bollo ed altri tributi (sopratutto registro ed entrata).

Le ragioni per l'abolizione sono in un certo senso meno forti, perchè l'onere del bollo sui singoli atti è relativamente modesto e non perturba il mercato come talune aliquote dell'imposta di registro. Va d'altra parte considerato che il gettito delle tasse di bollo è assai inferiore a quello dell'imposta di registro e quindi minori preoccupazioni desta un loro energico sfrondamento. La nostra inchiesta segnala comunque un ampio campo per una semplificazione di norme e di procedimenti e per la condensazione in molti casi delle tasse di bollo con l'imposta sull'entrata (si veda per es. l'interrogatorio Barbara e più in generale, la monografia Berliri). Bisognerebbe soprattutto distinguere tra tasse di più semplice applicazione che potrebbero essere conservate e le tasse più ingombranti che dovrebbero essere abolite. Le prime potrebbero essere ulteriormente semplificate: per esempio è stata presentata alla Commissione la proposta, già sostenuta in passato, che le tasse giudiziarie siano liquidate globalmente dal cancelliere alla fine della causa anzichè mediante l'impiego della carta bollata.

§ 42. — *Le altre imposte indirette.*

Per le altre imposte indirette la nostra inchiesta non ha offerto molte indicazioni ove se ne eccettui l'aspirazione generale a una maggiore semplicità da raggiungersi con l'eliminazione di tributi a gettito modesto e con unificazione di imposte che gravano lo stesso oggetto con forme diverse ma con analoghe funzioni economiche.

Secondo la risposta del Coppola d'Anna si richiede sopratutto una ferma volontà di superare le vedute particolaristiche delle diverse direzioni generali che si occupano di tali imposte. Sempre secondo tale risposta non si riuscirà mai a nulla fino a quando l'abolizione o la trasformazione di una imposta anche se giovevole per il fisco, incontra l'opposizione della direzione generale competente che teme di vedersi portato via un cespite di entrata e ritiene con ciò di perdere di importanza.

Oltre a queste indicazioni di larga massima la Commissione ricorda le numerose dichiarazioni in favore di una politica di sgravi dall'imposta sui consumi più necessari e diffusi e alcune dichiarazioni (Griziotti, Ispettorato Compartimentale imposte dirette di Roma per una estensione dei monopoli, evidentemente ispirate al grande successo fiscale, e per il Griziotti anche economico, del monopolio tabacchi.

A parte le questioni generali di politica economica che essa involge, la creazione di nuovi monopoli va esaminata, dal punto di vista fiscale, sotto diversi aspetti. Bisogna domandarsi sopratutto se sia possibile trovare altri generi, come i tabacchi, che alla caratteristica di un consumo largo e tendente ad espandersi uniscono quella di non soddisfare un bisogno primario e quindi quella di poter essere gravati dall'imposta senza preoccupazioni sociali. Il suggerimento del Griziotti per un monopolio dei vini ed altre bevande presenta molto interesse e potrebbe essere utilmente approfondito con la discussione degli aspetti economici, fiscali e tecnici di questo e di altri possibili nuovi monopoli.

La Commissione desidera ancora sottolineare che la ripresa del commercio internazionale ridarà all'erario fonti di entrata quasi inaridite dalla politica autarchica e bellica, cosicchè la larga espansione — dall'irrisorio livello attuale o anche da quello degli anni immediatamente precedenti l'ultima guerra — del gettito di dazi fiscali (cioè non protettivi) a meno diretta ed elevata incidenza sui bilanci più modesti (per es. benzina e caffè), potrà costituire un notevole compenso a una politica di sgravi dei consumi popolari.

La riscossione delle imposte

43. — *Le imposte dirette.*

In conseguenza dello sfasamento tra aumento del gettito delle imposte e aumento dei costi dei servizi di riscossione (spese di personale ecc.) gli aggi esattoriali che erano già saliti da una media di 1,49 % nel decennio 1923-1932, a circa il 4 % nei contratti stipulati per il decennio 1943-1952, sono aumentati giungendo in generale a circa il 15 %. Essi rappresentano adesso una parte non indifferente dello onere tributario complessivo, e la loro elevatezza fa considerare con molta attenzione l'intero sistema della riscossione.

Nella risposta Ermetes si trova una lucida descrizione del sistema di riscossione in vigore per le imposte dirette, che è l'appalto del servizio a privati esattori i quali contro un compenso percentuale (*aggio*) si obbligano a versare alle scadenze l'intero ammontare di imposta compreso nei ruoli di riscossione anche per le quote non riscosse per qualsiasi causa (principio del *non riscosso per riscosso*), salvo rimborso delle quote delle quali possano dimostrare la inesigibilità, o perchè esse erano indebite o perchè è stata svolta infruttuosamente la procedura di esecuzione forzata. Il sistema è stato criticato, anche davanti alla Commissione (interrogatorio Pesenti) sia perchè il suo costo è attualmente elevato, sia perchè non si considera conveniente che un servizio pubblico così delicato sia affidato a privati che, almeno in tempi normali, ne ricavano un lucro abbastanza cospicuo e sicuro.

Il sistema ha però trovato, nelle risposte alla Commissione frequenti difese. Si è sottolineato che col principio del non riscosso per riscosso esso garantisce allo stato il versamento alla scadenza delle somme iscritte a ruolo indipendentemente da qualsiasi morosità o resistenza dei contribuenti. Si è rilevata la sua probabile maggiore economicità rispetto a una gestione di Stato nella quale sarebbe eliminato il movente del lucro, che spinge al contenimento dei costi e al più conveniente impiego di tutti i mezzi giuridici contro gli inadempienti. Si è affermato che gli esattori — e più le medie e piccole esattorie che i grandi istituti — possono mettere nei rapporti con i contribuenti una elasticità di atteggiamenti, una valutazione delle circostanze concrete, per cui spesso si trasformano in banchieri dei contribuenti, anticipando per esempio per i contadini rate d'imposta scadenti prima del raccolto e così via. Più in generale l'esistenza della esattoria è considerata come un cuscinetto che smorza gli attriti tra contribuente e Stato.

Talune di queste ragioni hanno indubbiamente un notevole peso e dovrebbero essere attentamente vagliate prima di decidere eventualmente l'abbandono del sistema attuale. Rispetto al passato il vantaggio del non riscosso per riscosso è meno importante dal punto di vista della tesoreria, perchè lo stato trova nel mercato finanziario facili possibilità di parare con l'indebitamento a breve termine agli scoperti temporanei di cassa che potessero derivare da ritardi nella riscossione delle imposte. Nel senso dell'abolizione del non riscosso per riscosso, che, eliminando il maggior rischio dell'esattore, permetterebbe di ridurre sensibilmente i costi della riscossione si vedano le risposte Coppola d'Anna, Costa, Frè, Sansoni.

Ma per altri aspetti il non riscosso per riscosso si presenta forse come una caratteristica non eliminabile dell'attuale sistema di esazione perchè è su di esso che si basa la possibilità per lo Stato di lasciare arbitro l'esattore di attuare la riscossione nei termini, e con i temperamenti che ritiene opportuni, adempiendo così alle funzioni di « cuscinetto » accennate sopra. Se lo Stato rinunciasse al non riscosso per riscosso dovrebbe per garantirsi esigere dall'esattore la scrupolosa osservanza dei termini e l'impiego dei mezzi più severi di esecuzione e verrebbe meno la possibilità di rapporti elastici e adeguati ai casi concreti che è consentita dal sistema attuale.

Una proposta che trova parecchi sostenitori, vorrebbe che fosse consentito il versamento diretto delle imposte in conto corrente, permettendo ai contribuenti più diligenti di risparmiare l'aggio esattoriale. Si obietta però che a questo modo una notevole parte del gettito si sottrarrebbe alla riscossione esattoriale, i cui costi si dovrebbero ripartire sulla parte rimanente gravandola in misura più elevata. Nè sembra che questo risultato sia desiderabile, poichè la massa dei contribuenti che non pagherebbero spontaneamente sarebbe probabilmente costituita dai contribuenti più poveri con minori disponibilità liquide e minore abitudine ai servizi bancari. È stata anche proposta una soluzione intermedia che consisterebbe nel consentire il versamento diretto con una riduzione di aggio, anzichè senza aggio: in questo modo mentre si ridurrebbe l'onere per i contribuenti diligenti, non si eleverebbe eccessivamente quello per i rimanenti.

Resta la obiezione frequentemente rivolta all'attuale sistema esattoriale per la difformità di costi che deriva del diverso tipo di organizzazione delle esattorie, e sopratutto dalla differente ricchezza e quindi dal maggiore o minore carico tributario, su cui ripartire i costi, e dalla maggiore o minore quota di insolvenze. In generale la varietà di costi e di aggi gioca contro i centri minori e contro le zone più povere.

Tali differenze erano abbastanza sensibili in tempi normali (nel decennio 1923-1932 si andava dal 0,85 % per la Liguria, al 4,02 % per la Basilicata); diventano sempre meno trascurabili con l'accrescersi generale degli aggi e potrebbero diventare preoccupanti se gli attuali livelli non si riducessero notevolmente.

Il sistema dei consorzi obbligatori tra piccoli comuni non potrebbe ovviare alle conseguenze di marcate diversità di ambiente economico. D'altronde i suoi risultati non sembrano favorevoli (v. risposta Ermetes). Infatti mentre il consorzio volontario si attua

solo quando permette effettivamente di ridurre i costi di riscossione il consorzio obbligatorio può spesso anmentarli. Infatti può darsi che esso obblighi a creare un' organizzazione relativamente complessa per la riscossione in comuni lontani e in aree estese, laddove in uno solo dei comuni consorziati il singolo esattore, giovandosi della conoscenza personale dell'ambiente, può ridurre al minimo la propria organizzazione e i propri costi.

Le altre vie possibili per compensare le differenze nel costo sono l'unificazione su base nazionale della riscossione ; o l'istituzione di una cassa di compensazione.

La riscossione unificata potrebbe essere attuata dallo Stato o anche da un consorzio nazionale di esattori privati : sembra comunque che essa farebbe scomparire i pregi di elasticità e di aderenza ai bisogni locali che sono la principale giustificazione del sistema esattoriale. La cassa di compensazione potrebbe raggiungere ugualmente lo scopo di unificare la misura dell'aggio in tutto il territorio nazionale, prelevando un sovrappiù rispetto all'aggio richiesto dai costi di riscossione nelle zone ricche e versando una integrazione nelle zone povere, per la differenza tra costi di riscossione e aggio nazionale. Il meccanismo potrebbe funzionare, restando inalterate le linee del sistema attuale ed è perciò caldeggiato da taluni difensori della riscossione esattoriale. Naturalmente prima di adottarlo bisognerebbe studiare attentamente il funzionamento della compensazione soprattutto negli aspetti amministrativi.

§ 44. — *Le imposte indirette.*

Diverso carattere ha la riscossione esattoriale nelle imposte indirette. Essa si applica soltanto, fuor del campo della finanza erariale, alle imposte comunali di consumo. Qui l'esattore, anzichè ricevere in carico i ruoli che contengono debiti d'imposta già accertati e liquidati, svolge anche un'attività di accertamento. In non pochi comuni l'esattore appalta addirittura con la riscossione anche l'accertamento delle imposte : cioè si impegna di versare al comune un determinato ammontare, indipendentemente da quanto incasserà effettivamente. Minori o maggiori gettiti andranno a suo danno o vantaggio e quindi egli è impegnato a spingere al massimo gli accertamenti di imposta. È questa la figura tipica dell'appaltatore delle imposte, che dopo aver costituito una piaga della vita pubblica nel mondo antico, si conservò in Europa fino alla rivoluzione francese.

La sopravvivenza in Italia è ormai un esempio unico, almeno nei grandi stati, e ripugna alla nozione moderna dei rapporti tributari, perchè in questi casi l'ente pubblico « vende » a un privato il suo potere tributario, cioè un potere eminentemente inalienabile.

La Commissione nel corso dell'inchiesta ha raccolto soltanto scarse indicazioni in materia di riscossione delle imposte indirette e pertanto le mancano elementi per una valutazione precisa delle opinioni prevalenti.

Ritiene però doveroso segnalare che le ragioni per un cambiamento di sistema sono certo molto più gravi nel caso delle imposte indirette che in quello delle imposte dirette e che pertanto sembra imporsi una profonda e pronta analisi del problema inserendolo nel quadro della sistemazione generale della finanza locale.

Le esenzioni tributarie

§ 45. — *Le esenzioni in generale.*

Il metodo delle esenzioni tributarie (o delle riduzioni di imposta) per favorire certe forme di attività economiche (ad esempio industria edilizia, imprese cooperative) o certe zone (regime tributario delle zone industriali) si è assai diffuso sopratutto durante il regime fascista, dando luogo a una grande quantità di provvedimenti e creando vaste aree di immunità che compromettono notevolmente il gettito fiscale e limitano gli effetti di aumenti delle aliquote delle imposte esistenti, costituendo così forse la spinta maggiore alla creazione di nuove imposte.

Anche la nostra inchiesta ha raccolto ampie critiche contro questo sistema, per il fatto che esso concede vantaggi economici, il cui ammontare e il cui costo per lo Stato, è del tutto indeterminato, e perchè manca la possibilità di accertare quale sia l'ammontare delle imposte che lo Stato avrebbe percepito se non avesse accordato l'esenzione. Si osserva quindi che piuttosto che esenzioni dovrebbero concedersi sussidi, che avrebbero il merito di mettere in evidenza l'onere per lo Stato e di imporre maggiore cautela al momento della concessione (v. interrogatorio Scoca e risposte Luzzatto Fegiz, Guasti, ecc.). In particolare contro il regime delle zone industriali si è rilevato (risposta Fabro) che è facile per i grandi gruppi industriali spostare gli utili dagli stabilimenti non esenti a quelli esenti perchè situati nelle zone industriali.

Contro l'opinione corrente si rileva però (Coppola d'Anna, Costa, Camere di Commercio di Pavia, Varese, Vicenza) che le esenzioni, a differenza dei sussidi, hanno il merito di non gravare il bilancio dello Stato se non nel caso in cui le attività incoraggiate abbiano successo. In questo caso c'è un reddito e non si applicano le imposte che si sarebbero potute percepire altrimenti; ma se non c'è il successo e non c'è il reddito l'esenzione non costa niente, mentre il sussidio sarebbe stato ugualmente pagato.

Questo argomento, come rileva il Coppola d'Anna, non vale nel caso delle imposte indirette, che sono dovute indipendentemente dai risultati economici delle attività sostenute, e per le quali quindi l'esenzione equivale sempre, quanto a costo per lo Stato, a un sussidio di pari ammontare. Come è stato rilevato in parecchie risposte, l'esenzione si può raccomandare, anche in questo caso, per una certa maggiore obiettività, confronto al sussidio, per il quale difficilmente può prescindersi del tutto dal valutare le singole situazioni, mentre la esenzione può applicarsi automaticamente a tutti i contribuenti che si trovano nelle condizioni previste dalla legge.

In conclusione, dalla nostra inchiesta il sistema delle esenzioni non esce completamente condannato, e, pesando i validi argomenti pro e contro questo sistema, è forse lecito concludere che le esenzioni potranno anche essere preferibili ai sussidi se saranno limitate ai casi in cui è davvero rilevante l'opportunità di un sostegno a determinate situazioni economiche; se saranno rigidamente limitate nel tempo, in modo che la finanza non rinunci troppo a lungo alla possibilità di tassare determinati cespiti e si riservi comunque la facoltà di revisioni a scadenza non troppo lontana, anche per poter controllare se gli scopi sono stati raggiunti (v. interrogatorio Griziotti); se sarà efficiente il controllo parlamentare e della opinione pubblica, in modo da evitare che le esenzioni siano concesse con minor ponderatezza di quanta sarebbe dedicata a un sussidio.

Un discorso a parte va fatto per quelle esenzioni che hanno risposto all'esigenza di mitigare le conseguenze di eccessive aliquote; così in materia d'imposta di registro sulle fusioni e trasferimento di imprese (v. risposta Guasti). In questo caso naturalmente la soluzione sta nell'eliminare, con i regimi tributari troppo pesanti, la necessità stessa dell'esenzione.

§ 46. — *L'esenzione del debito pubblico.*

Quanto all'esenzione dei titoli del debito pubblico è stato rilevato da parecchi degli interrogati che finchè si tratta di esenzioni da imposte proporzionali, l'esenzione o la tassazione dovrebbero avere gli stessi effetti per lo stato. Questo nel primo caso rinuncia alla imposta, ma in compenso può emettere i titoli a un tasso più basso. Però la garanzia contro l'aumento dalle aliquote induce probabilmente il risparmiatore a preferire il titolo esente ad uno tassato portante pari interesse al netto da imposta: e ciò almeno finchè non si sarà invertita stabilmente la tendenza a continui aumenti delle aliquote di imposta e alla creazione di nuove imposte, che è ormai una consuetudine per il contribuente italiano.

Quindi per quanto riguarda le imposte proporzionali l'emissione di titoli esenti è forse preferibile, mentre a una conclusione probabilmente contraria si perviene per le imposte progressive. Infatti, come rileva la risposta Coppola d'Anna, se i probabili acquirenti dei titoli appartengono prevalentemente alle categorie dei redditieri soggetti alle aliquote più elevate, l'esenzione dalle imposte progressive può forse dare un vantaggio allo Stato. Ma se una parte notevole hanno i piccoli sottoscrittori, soggetti a minori aliquote e quindi meno sensibili all'esenzione, questa può costare allo Stato assai di più di quel che gli renda. Infatti i piccoli sottoscrittori accetteranno il titolo esente soltanto a un interesse poco minore di quello di un titolo tassato: ma allora con questa leggera diminuzione di interesse i maggiori sottoscrittori acquistano l'immunità da elevate imposte progressive.

In conclusione non sono state segnalate ragioni per modificare il regime attuale in cui i frutti dei titoli dello Stato sono in generale esenti dalle imposte dirette proporzionali, mentre sono soggetti all'imposta personale progressiva quale parte del reddito complessivo del contribuente. Questa soggezione è però finora poco più che nominale e resterà tale finchè non si avrà la nominatività obbligatoria anche per i titoli di Stato.

Legislazione e amministrazione

§ 47. — *Stabilità legislativa e miglioramenti dell'amministrazione.*

La Commissione ritiene di dover concludere questa parte della sua relazione sottolineando l'aspirazione più diffusa tra gli studiosi e tra i pratici. E cioè che il miglioramento del nostro sistema tributario sia cercato prima di tutto, e sopratutto, nel miglioramento della amministrazione. Essa deve, in primo luogo essere migliorata nella qualità (v. interrogatorio Tudisco) : e ciò dicendo si vuole avere riguardo alla sua media e non si intende disconoscere i meriti dei molti valorosi elementi che ne fanno parte. La selezione e la preparazione professionale dei funzionari possono e devono essere migliorate. E la Commissione sottolinea l'opportunità di rendere più organiche le iniziative già prese dal Ministero delle Finanze per corsi universitari di specializzazione per funzionari. A questi corsi potrebbe essere riservata un'utile funzione, oltre che nella preparazione degli elementi già in carriera, anche nella selezione degli aspiranti.

Migliorate devono essere le retribuzioni dei funzionari, non dimenticando che essi sono a contatto con una materia pericolosa, e che è quindi doveroso abbiano assicurata una piena tranquillità economica.

Grande importanza possono assumere anch e riforme degli uffici e dei metodi di lavoro: molta attenzione merita per esempio il suggerimento di accentrare in un unico ufficio gli accertamenti relativi a imposte diverse, quando si fondino sugli stessi elementi (v. interrogatorio dell'Olio); quanto meno si dovrebbe perseguire un miglior coordinamento dell'attività che diversi uffici svolgono intorno agli stessi elementi. Da questo, e da ogni altro punto di vista, il miglioramento dell'amministrazione è anche strettamente legato alla semplificazione delle leggi (si veda ancora l'interrogatorio Dell'Olio) e sopratutto alla loro stabilità. I continui provvedimenti legislativi, sia per introdurre nuove imposte sia per modificare la struttura delle vecchie, sottopongono gli uffici a un continuo lavoro di aggiornamento e impediscono il consolidarsi di una pratica amministrativa. Quindi avere poche e chiare leggi ben coordinate e mantenute ferme, è una condizione essenziale perchè gli uffici possano lavorare proficuamente e con snellezza.

La stabilità delle legislazione dovrebbe essere cercata anche mediante la creazione di leggi fondamentali contenenti i principi

generali comuni a tutta la materia tributaria o a grandi gruppi di essa, (v. anche il Cap. I, par. 8), e mediante lo sforzo di fronteggiare gli eventuali maggiori fabbisogni piuttosto con la manovra delle aliquote delle imposte esistenti che con la creazione di nuove imposte. Per questo si richiede naturalmente che le imposte abbiano una struttura soddisfacente e che quindi il loro inasprimento non susciti eccessive preoccupazioni.

Solo a questa condizione gli uffici potranno affrontare efficacemente l'opera di adeguamento degli accertamenti alla realtà che è segnalata da ogni parte come la più urgente necessità del nostro sistema tributario, senza della quale sarebbero pressochè vane anche le più indovinate riforme legislative.

Allegato I

ENTRATE TRIBUTARIE DELLO STATO NELL'ESERCIZIO 1945-46

(*Dati provvisori ; milioni*)

IMPOSTE DIRETTE :

Imposta sui terreni		1.442	
» sui fabbricati		318	
» sui redditi di ricchezza mobile		16.357	
» complementare sul reddito :			
riscossioni per ruoli	1.162		
riscossioni per ritenuta	1.172	2.334	
» sui celibi		65	
» ordinaria sul patrimonio		2.920	
» sui fruti dei titoli		96	
» progressiva sui redditi distribuiti dalle società commerciali		4	
Totale imposte dirette permanenti			23.535
Imposta straordinaria sulla proprietà immobiliare		415	
Contributo 2 % sui salari		50	
Imposta straordinaria sui compensi degli amministratori e dirigenti di società commerciali		19	
Imposta straord. sui maggiori utili di guerra		1.777	
Contributo erariale di guerra sui canoni di locazione		7	
Imposta speciale sui redditi dei capitali		209	
Altre imposte straordinarie in liquidazione		11	
Totale imposte dirette transitorie			2.487
Addizionali alle imposte dirette			1.117
TOTALE COMPLESSIVO IMPOSTE DIRETTE			27.139

Riporto . . .		27.139
TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SULLO SCAMBIO DELLA RICCHEZZA:		
Imposta sulle successioni e donazioni	1.326	
» sull'asse ereditario	387	
» di manomorta	32	
» di registro.	4.953	
Imposta generale sull'entrata	44.146	
Tassa di bollo	2.625	
Imposte in surrogazione del registro e bollo	1.353	
Imposta sul plusvalore dei titoli azionari, ecc. . . .	455	
» ipotecaria	1.077	
Tasse, contributi, canoni sulle radioaudizioni e materiale radiofonico	724	
Tasse sulle concessioni governative.	422	
Tassa circolazione autovetture trasporto persone. . .	222	
» unica circolazione autocarri	919	
Diritto erariale sugli spettacoli cinematografici . . .	1.733	
» » sugli altri spettacoli	385	
Altre imposte e tasse.	102	
Addizionali a tasse e imposte indirette sullo scambio della ricchezza	173	
Tasse di pubblico insegnamento	230	
TOTALE TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SULLO SCAMBIO DELLA RICCHEZZA.		61.245
IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI:		
Imposta sulla fabbricazione degli spiriti	1.079	
» » » della birra	104	
» » » dello zucchero	416	
» » » del glucosio, ecc.	20	
» » » degli olii di semi	177	
» » » degli olii minerali. . . .	195	
» sul gas e sull'energia elettrica	877	
» sulla fabbricazione dei surrogati del caffè. .	150	
» » » delle lampadine elettriche	64	
» » » delle fibre tessili	32	
Diritto erariale sul mercurio metallo	20	
Imposta sul consumo del caffè.	71	
A riportare . . .	3.205	88.384

Riporto . . .	3.205		88.384
Dazio sul grano	240		
Altre dogane e diritti marittimi	587		
Sovrimposta di confine sugli olii minerali.	2.018		
Altre sovrimposte di confine.	455		
Diritti di licenza	1.331		
TOTALE IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI . . .			7.837
MONOPOLI, LOTTO E LOTTERIE:			
Imposta sul consumo dei tabacchi	31.597		
» » » del sale	2.691		
Imposte su altri generi di monopolio	1.300		
Totale monopoli		35.588	
Lotto (provento netto) e tassa di lotteria . . .		1.448	
TOTALE MONOPOLI, LOTTO E LOTTERIE . . .			37.036
TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE . . .			133.257

Le due monografie che seguono sono qui pubblicate, non avendo trovato posto, per ragioni tipografiche, nel volume "Appendice alla Relazione".

LE IMPOSTE SUL REDDITO

A CURA DEL

prof. GINO BORGATTA

ordinario di scienza delle finanze nell'Università di Milano

SOMMARIO

§ 1. — Il reddito è la forma in cui la ricchezza generalmente si percepisce e gode dai privati. Le imposte sono esse pure un fenomeno di flusso. La tassazione del reddito rimarrà fonte preponderante delle entrate fiscali degli enti politici: è quindi l'ordinamento di questa tassazione che occorre riformare per migliorarlo ed adeguarlo alle nuove necessità del bilancio.

§ 2. — La primitiva tassazione del reddito lordo. Riprodursi di forme di tassazione del reddito lordo nella finanza contemporanea. Tassazione del reddito netto. Il sistema reale. Vantaggi confermati dall'esperienza italiana. Inconvenienti. La discriminazione dei redditi a seconda della diversa necessità di accantonamento per risparmio. Sembrerebbe più logica in sede di accertamento del reddito *globale*, solo in tal caso potendosi calcolare l'effettiva necessità di accantonamento di risparmio.

§ 2.bis — L'imposizione del reddito attraverso la commisurazione al patrimonio: imposte sulla «proprietà» o sul patrimonio globale. Sperequazioni ed inconvenienti sempre più gravi del sistema. Ne è derivata l'imposta patrimoniale continuativa come mezzo di tassazione differenziale delle parti di reddito derivanti da puro capitale. Applicazione nell'imposta italiana ordinaria sul patrimonio. Errori della sua organizzazione (sproporzione rispetto alla sua funzione; degenerazione dell'imposta, trasformatasi nel secondo triennio d'applicazione, in imposta straordinaria).

§ 3. — L'imposizione personale — finanziariamente ha servito piuttosto a sfruttare nuovi aspetti della capacità contributiva che ad alleggerire la pressione sui redditi più modesti. I vantaggi teorici del sistema personale: *a*) conoscenza dell'effettivo reddito globale netto (per giungervi sarebbero in Italia necessarî provvedimenti dannosi per il credito dello Stato, o per le esigenze edilizie del Paese; o per quelle del mercato finanziario o del risparmio). — *b*) Esenzione dei redditi minimi; detrazioni per carichi di famiglia. Questi vantaggi possono essere conseguiti anche conservando alla base un sistema di imposte reali, o di accertamenti eseguiti col metodo reale (esempio dell'*income-tax* inglese). — *c*) Il sistema personale permette di tener conto di tutti gli oneri passivi che, gravando sul reddito prima del suo impiego o spesa ne limitano l'effettiva disponibilità. Anche questo vantaggio può essere conseguito conservando quelli del sistema reale con opportuno coordinamento fra i due sistemi e con norme che non sopprimono l'essenza del sistema reale. — *d*) Il sistema personale, portando alla conoscenza di tutte le parti del reddito e delle condizioni famigliari del contribuente, consente un'applicazione più razionale ed appropriata della discriminazione.

§ 4. — Le vicende della tassazione diretta dal 1938-39 ad oggi. Si riproducono in questo periodo difetti ed errori rilevati nella prima guerra mondiale. Accentuarsi delle evasioni nei gruppi dei nuovi redditi e dei redditi crescenti rapidamente per la congiuntura. Inadeguato aumento del gettito delle imposte dirette nei primi quattro esercizi bellici. In parte esso è dovuto ad aumento meccanico delle aliquote o ad imposte nuove di nome ma sovrapposte a redditi o materia imponibile già fiscalmente utilizzata. Insufficiente e disuguale adatta-

mento degli imponibili alle variazioni oggettive dei redditi; divergenze fra imponibili determinanti secondo legge, e valori o redditi effettivi. Indebolimento della pressione fiscale nel periodo 1939-43; probabile prosecuzione del fenomeno negli anni successivi. Richiamo del progetto. Meda.

§ 5. — Premesse a riforme di carattere durevole nella tassazione diretta: ritorno a condizioni normali nella formazione dei redditi (stabilità monetaria e cambiaria); libertà dei prezzi e dei redditi; ripresa degli scambi internazionali. Risanamento e riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria. Conoscenza del reddito privato nazionale e della sua distribuzione. Criteri transitori per la fase precedente il ritorno alla normalità finanziaria ed al pareggio del bilancio. Opportunità di sbarazzare il campo tributario dalle imposte straordinarie, concentrando nella loro applicazione e liquidazione un maggior personale, anche a costo di bloccare temporaneamente imposte permanenti meno redditizie e più costose di lavoro amministrativo. Quali imposte è più urgente liquidare: imposta sui sopraprofitti e sui profitti di regime. Inopportunità di una severa leva sui patrimoni dal punto di vista dell'incremento progressivo delle imposte sui redditi nella fase normale. La leva distruggerebbe ricchezza e materia imponibile in misura maggiore delle somme introitate dallo Stato, privando questo della possibilità di utilizzarle in futuro mediante la imposizione del reddito corrispondente. Un cambio della moneta con funzioni fiscali e decurtazione del valore nominale dei biglietti, aggraverebbe il marasma e la crisi che già si sono delineati per il semplice *arresto dell'inflazione*.

§ 5 *bis*. — La riforma delle imposte sul reddito. Criteri generali. Inopportunità di una riforma strutturale che sopprima le imposte reali, sostituendole con una unica imposta globale sul reddito. A prescindere dal pericolo di un accentuarsi delle evasioni, una tale riforma non potrebbe raggiungere gli scopi che si prefigge per le condizioni obiettive del reddito italiano. La bassa concentrazione dei redditi alla vigilia della guerra (1939). Le vicende successive (congiuntura bellica, fenomeni del primo periodo post-bellico) hanno probabilmente accentuata, per varie ragioni, la bassa concentrazione, accrescendo la parte del reddito nazionale costituita da rimunerazioni dell'attività personale e da redditi modesti medi. A meno di perpetuare il disavanzo, la quota preponderante delle entrate tributarie sufficienti a coprire le nuove spese continuative deve esser ricavata dai redditi che costituiscono la parte di gran lunga maggiore del reddito nazionale.

§ 6. — Linee generali della riforma. Esigenza prima e preminente nell'attuale situazione è quella di riavvicinare nel modo più approssimato, generale ed uniforme possibile, gli imponibili dei vari tributi diretti sui redditi, ai redditi obiettivi (assoluti o loro medie effettive). Se lo scopo è raggiunto, automaticamente permetterà di introdurre le riforme strutturali che realizzano i vantaggi socialmente più importanti del sistema personale (esenzione sistematica per tutti i contribuenti di un congruo minimo di sussistenza; detrazioni sufficienti per i carichi di famiglia), portando ad una conoscenza del reddito *globale*, se non obiettivamente perfetta, sufficiente a questo scopo. Graduale avvicinamento del nostro sistema a quello dell'*income tax* inglese. Opportunità di un'indagine *in loco* per studiare i metodi con cui si sono risolti in Gran Bretagna i problemi che dobbiamo risolvere in Italia e le condizioni concrete di applicazione, specie amministrative, dell'imposta inglese.

Cenno sommario dei problemi particolari della riforma. Più importante ed arduo è quello che riguarda i redditi dominicali dei terreni ed i redditi agrari-industriali: queste imposte hanno sofferto le maggiori «evasioni legali», e gli inasprimenti più arbitrari durante e dopo le due guerre mondiali. Gli attuali imponibili non si sa che cosa rappresentino rispetto ai redditi (dominicali ed agrari) effettivi. Tuttavia si deve esitare a gettare a mare gli elementi preziosi raccolti dal catasto in sessant'anni di applicazione ed adattamenti legislativi. L'ideale sarebbe poter applicare i metodi proprî dell'imposta mobiliare utilizzando elementi e dati offerti dal catasto. Sarebbe opportuno

procedere gradualmente, incominciando, ad es., da proprietari e fittavoli ai quali nel 1946 è accertato un reddito superiore ad un certo limite.

Provvedimenti necessari per l'adeguamento dell'imposta fabbricati in relazione all'aumento graduale dei canoni e sblocco degli affitti.

L'imposta mobiliare richiede piuttosto riforme e direttive su punti particolari, il regolamento legislativo dell'accertamento per ditte non societarie delle categoria *B*. e dei redditi di categoria C_1; delle plusvalenze realizzate in connessione alle minusvalenze; delle influenze che le variazioni del potere d'acquisto della moneta hanno sulla formazione dei redditi; dell'utilizzazione della cifra affari o di analoghi indici per la determinazione dei redditi netti imponibili; della discriminazione delle aliquote in sede di imposta reale per introdurla ed accentuarla in sede di imposta globale personale; ecc. Necessità di coordinare le varie imposte reali, in modo da permettere l'esenzione di una somma minima dei vari redditi accertati. Si riprende il concetto di avvicinamento del sistema italiano al sistema dell'*income-tax* inglese. Principali punti che potrebbe utilmente studiarsi da una commissione d'indagine in Gran Bretagna sull'applicazione e funzionamento pratico dell'imposta sul reddito. Problemi che dovrebbero essere risolti per approssimarsi maggiormente al reddito globale.

§ 1. — *Imposta e reddito.*

Il reddito — inteso come *flusso* di prodotti, servigi od utilizzazioni — è la forma di gran lunga prevalente, se non l'unica, in cui la ricchezza è percepita e goduta dai cittadini. Anche le imposte sono un fenomeno di *flusso*, che cioè si svolge (attraverso il prelievo, la gestione, la spesa) in relazione e funzione del *tempo*. È naturale che le imposte nel reddito abbiano generalmente trovata la base della loro commisurazione o per lo meno la fonte del loro continuativo pagamento. Anche le imposte sui consumi, se pur anco non si ammette che costituiscano tentativo e forma grossolana di tassazione del *reddito consumato*, al reddito in massima parte si riferiscono e dal reddito sono pagate. L'imposta che incide sul capitale, che obbliga il contribuente a modificare — per pagarla — la propria situazione patrimoniale, quando non costituisca puramente una forma rivoluzionaria di redistribuzione violenta della ricchezza, può applicarsi, senza distruggere una quantità di ricchezza notevolmente superiore a quella utilizzabile dallo Stato, solo quando le imposte sul reddito eccedente il tenore medio - minimo di vita dei vari gruppi della popolazione, risultano insufficienti alla spesa statale; quando il reddito nazionale non è sufficiente a provvedere al totale consumo, pubblico e privato, della Nazione, e diventa necessario consumare una quota del capitale nazionale. L'imposta sul capitale traduce finanziariamente questo consumo ed è connessa a trasformazioni capitalistiche e patrimoniali. Non è qui il caso di sviluppare questa teoria, la quale vuol dimostrare che, se si eccettua questa ipotesi particolare, propria di periodi di

finanza straordinaria, normalmente una imposta sul capitale (leva) distrugge una quantità di ricchezza superiore a quella introitata dallo Stato. Ho esposto questa teoria nel volume *La Finanza della guerra e del dopoguerra* (1945) e più diffusamente nell'articolo *Osservazioni sulla leva dei capitali* (in corso di pubblicazione sulla « *Rivista Bancaria* » (1946) ; e mi permetto rinviare, al proposito, a questi studi, trattandosi di argomento estraneo al tema.

Il reddito è quindi la fonte principale e normale delle imposte, specie di carattere continuativo o permanente. L'imposta deve essere nell'interesse della collettività, organizzata in modo non solo da conservare questa fonte, ma da favorirne al massimo l'incremento, e quindi da non compromettere la destinazione di parte del reddito a risparmio, favorendo lo sviluppo della quota di esso accantonata per il reimpiego in redditi futuri, cioè in investimenti produttivi di nuovi redditi. Questo principio elementare, che emerge da tutta la più recentà dottrina in materia di tassazione del reddito ed è applicabile a qualsiasi Paese, ha particolare valore per le attuali condizioni del mercato italiano, nel quale problema fondamentale è appunto la ricostituzione e l'incremento del reddito nazionale.

L'imposta non deve ostacolare questi fini ; ma contribuire al loro conseguimento. Uno dei danni non minori della tumultuaria, improvvisata e disordinata legislazione fiscale del periodo di guerra, specie in Italia, è appunto il peggioramento che induce nel sistema di tassazione sotto questo aspetto ; il sovrapporsi di imposte che mortificano e — a lungo andare — deprimono la formazione del reddito e del risparmio, per il prevalere di fini extrafiscali che si pretendono assegnare al sistema tributario. Di fronte a questi fini, è naturale perdano importanza le esigenze dell'« ottima imposta » ; divengano secondarie le crescenti offese alla generalità ed eguaglianza dell'imposta che si commettono dai politici nell'istituzione e disciplina di nuovi tributi, o sorgono dall'empirismo, arbitraria uniformità di aumenti degli imponibili o delle aliquote, dalla sommarietà dei criteri seguiti dall'amministrazione fiscale ; o conseguono al disuguale aggravarsi delle evasioni. È naturale che assuma secondaria importanza il fatto di norme e metodi che portano a colpire il reddito lordo come fosse reddito netto ; a colpire elementi che hanno sostanziale carattere di capitale (investito produttivamente) come se fossero elementi del reddito ; a gravare la pressione sulla quota risparmiata del reddito ed alleggerir quella sulla quota consumata ; a tassare come reddito incrementi apparenti che derivano semplicemente dal mutamento di valore della moneta (mentre non si colpiscono gli

incrementi di altri redditi, dovuti alla stessa causa) ; ecc. La riforma tributaria deve al possibile eliminare o ridurre questi effetti ed inconvenienti della legislazione bellica, e nello stesso tempo assicurare un più approssimato e continuativo adeguamento degli imponibili ai redditi e valori effettivi nelle imposte in cui cause tecniche o amministrative più li hanno allontanati, senza che i recenti provvedimenti, piuttosto draconiani e semplicisti, siano riusciti a ridurre questi difetti del nostro sistema.

Consideriamo perciò l'evoluzione delle nostre imposte da questo punto di vista, limitandoci a quei tributi sul reddito che si definiscono *diretti* ; ed a quelle imposte che si commisurano al patrimonio, ma non sono sostanzialmente che una forma di tassazione del reddito, per la loro ordinarietà e continuità dovendosi e potendosi solo pagare col reddito. Queste due categorie hanno costituito nel passato la fonte principale delle entrate ordinarie percepite dagli enti politici attraverso l'impostazione diretta della ricchezza ; e tali rimarranno nel futuro, per lo meno fino a che non si modifichi radicalmente la struttura giuridico-sociale della nostra società economica, mutando il significato e la funzione dell'imposta.

Lasceremo quindi da parte l'imposizione del *reddito consumato* mediante imposte indirette, pur riconoscendo il fondamento scientifico della teoria che afferma la doppia imposizione inerente alla tassazione di tutto il reddito guadagnato e quindi della parte risparmiata del reddito. Riteniamo che agli effetti pratici la discriminazione delle aliquote nelle imposte dirette e le esenzioni già vigenti attuino la esenzione del reddito risparmiato nelle forme più delicate di formazione del risparmio (redditi bassi e modesti) ; mentre il fenomeno dell'ammortamento (per non parlare di quello dell'evasione) in sede d'impiego del reddito risparmiato, elide gli inconvenienti più gravi della tassazione diretta del reddito risparmiato.

La ricostituzione, ripresa e sviluppo delle imposte sui consumi sono indispensabili a nostro parere alla ricostituzione del pareggio ed al normale equilibrio del bilancio. Come già era avvenuto durante la prima guerra mondiale, durante il recente conflitto la pressione delle imposte sui consumi si è indebolita, e si è — più gravemente — indebolito il gettito ch'esse forniscono al bilancio. Il riaumento delle imposte sui consumi ha avuto una parte importante nella ricostituzione dell'equilibrio finanziario post-bellico dopo la guerra 1914-18, e non solo in Italia : in Gran Bretagna, mentre il totale delle entrate tributarie aumenta da 100 (1917-18) a 168 (1920-21), il gettito delle imposte sui consumi (dazi ed accise) passa da 100 a 303,3. In un

Paese a bassa concentrazione della ricchezza, ed a diseguale tassazione diretta delle classi modeste di redditi, è inevitabile ricavare dalle imposte sui consumi una parte notevole delle entrate che assicurano l'equilibrio del bilancio. Inoltre un adeguato gettito delle imposte sui consumi, permetterà di attenuare le aliquote e migliorare tecnicamente l'imposta sull'entrata che è uno dei tributi peggiori, meno razionali, se pur notevolmente fruttifero, del nostro sistema tributario. Dopo queste brevi osservazioni non ritorneremo sui problemi della tassazione dei consumi e del reddito consumato.

§ 2. — *Varie forme storiche di tassazione diretta del reddito.*

Questo prelievo diretto del reddito privato si è verificato in varie forme e con vari metodi. Nelle finanze che precedono il secolo XVIII, il metodo in genere prevalente appare quello della tassazione de *reddito lordo*, originariamente giustificato non solo dalla assai maggiore semplicità e facilità di accertamento e di applicazione; ma dalla modestia e maggiore uniformità, nelle singole aziende ed imprese, delle spese di produzione rispetto al valore del prodotto complessivo; condizioni che sono venute meno col diffondersi della coltura intensiva delle terre e con lo sviluppo industriale e commerciale.

Tuttavia questo metodo è riapparso nella recente evoluzione fiscale, sia col diffondersi delle imposte sulla cifra degli affari, sulla entrata, sulle vendite (le quali con nomi e norme in parte diverse commisurano spesso in sostanza il tributo al reddito lordo o a certe sue parti); sia col criterio praticamente seguito dalle amministrazioni tributarie, di desumere il reddito netto imponibile, specie delle aziende industriali e commerciali, dalla cifra degli affari o dalla quantità di materie prime od altri fattori impiegati, o da altri consimili indici del *reddito lordo*. È evidente che — ogni qualvolta le imposte di questo genere od applicate con questo criterio non si trasferiscono sul prezzo, non sono praticamente pagate dai consumatori dei prodotti o servigi delle aziende tassate — questo metodo è necessariamente fonte di ingiustizie, sperequazioni e danni, se non è usato con grande cautela e discernimento. Diciamo qui fin d'ora che non può essere lasciato all'iniziativa ed alla prassi dell'amministrazione; deve essere disciplinato per lo meno da direttive di massima razionali fissate dal legislatore.

A partire dal secolo XVIII in alcuni Paesi, e dal secolo XIX in tutti quelli che presentavano un certo sviluppo industriale, il prin-

cipio che prevale nella tassazione diretta del reddito è quello della imposizione del *reddito netto*, calcolato depurando l'entrata lorda oltrechè degli elementi che hanno natura di capitale anzichè di reddito, dei costi e spese che il percipiente ha dovuto assumere per ottenere o conservare il reddito stesso. Il principio è stato accolto nella legislazione tributaria del nuovo Regno d'Italia, fin dalle prime leggi fondamentali in materia: da quella per l'imposta di R. M., da quella sul reddito dominicale dei terreni mediante catasto geometrico-particellare (1877); dalla ripristinata *income tax* inglese (1842); ecc. (1).

In parte il principio è stato obliterato da un altro carattere che — si può dir per tutto il secolo XIX — le imposte sul reddito hanno conservato nella maggior parte dei Paesi Europei: il carattere di *realità*, la commisurazione del tributo al reddito proveniente da ogni singola fonte, considerata a sè, prescindendo completamente dalle candizioni soggettive della persona che percepisce il reddito e deve pagare la imposta. Il metodo *reale* nel nostro sistema tributario ha avuto applicazione esclusiva nelle imposte sui terreni e sui fabbricati; parziale nell'imposta mobiliare. Nelle due prime ha portato alla conseguenza di non tener conto di importanti oneri che gravano in realtà sulla produzione del reddito e diminuiscono il reddito netto effettivamente spendibile dal proprietario: gli interessi passivi dei debiti, ipotecari o non, che il proprietario ha contratto per impiegarne il capitale in miglioramenti dei terreni, nella conservazione o trasformazione delle colture o nella costruzione edilizia. Questo inconveniente, che permane nel sistema vigente, può tuttavia essere eliminato con una specifica disposizione, *ad hoc*, lasciando in vita il metodo reale nelle rimanenti sue applicazioni e nei suoi innegabili pregi.

L'esperienza italiana, in parte spiegata e confermata dalle caratteristiche del reddito privato e in special modo dalla *bassa concentrazione dei redditi* e dalla *modestia del reddito medio* (che alla vigilia della guerra, secondo le concordi risultanze di valutazioni eseguite con metodi e materiali diversi, non raggiungeva o almeno non

---

(1) La tassazione del reddito netto anzichè del lordo, in un'economia in cui si differenziano nelle singole imprese ed aziende i rapporti fra l'entrata lorda e le spese di produzione, fra costo unitario medio e prezzo medio, non è che un'applicazione del postulato dell'uguaglianza. Perciò questo è violato ogni qualvolta l'imposta colpisce come reddito netto un introito che compensa spese di produzione o serve a ricostituire capitali impiegati nella produzione; e la violazione determina le reazioni ed i danni di tutte le tassazioni differenziali e sperequate.

superava le 3.000 lire correnti per abitante), ha infatti posto in luce i grandi vantaggi del sistema *reale* di tassazione, vantaggi che sconsigliano dall'abbandonarlo malgrado certe sue conseguenze e certe norme antiquate con cui è ancora utilizzato. I pregi massimi del metodo reale sono quelli che riguardano la maggior *approssimazione* che permette nella determinazione del reddito netto, la possibilità di utilizzare procedimenti diversi, volta a volta particolarmente adatti ed efficaci, per l'accertamento delle singole *species* di *reddito*; di attuare un'utile « divisione del lavoro » amministrativo di accertamento. Il prezioso sistema della tassazione *per interposta persona*, che tanti miliardi fornisce allo Stato assicurando al tempo stesso più adeguata conoscenza e tassazione del reddito effettivo, e quindi maggior perequazione e giustizia, è logicamente possibile solo nell'imposta reale; se lo si è applicato in certi casi anche all'imposta personale, ció si è fatto solo rinunciando a caratteri essenziali dell'imposta personale.

Di fronte alle enormi necessità del bilancio, ritengo condizione fondamentale conservare i vantaggi del metodo reale; conservare quindi alla base della nostra tassazione diretta un complesso di *imposte reali*, eliminandone gli inconvenienti là dove è possibile, attenuandoli con una graduale sovrapposizione o coordinazione degli istituti dell'imposta personale, sul modello dell'*income-tax* inglese. Abbandonare il sistema reale per sostituirlo con un'unica imposta globale sul reddito, sarebbe un salto nel buio, fonte di danni per lo Stato, probabilmente senza sensibili vantaggi per l'equità dell'imposta.

La base reale non ha invece impedito che nelle imposte sul reddito si introducesse un altro importante principio, quello della *discriminazione* dei redditi a seconda della loro fonte e natura, onde poter mettere sullo stesso piano di tassazione redditi che presentano diversa possibilità di *spesa attuale*; diversa necessità di accantonamento per risparmio, cioè per assicurare bisogni futuri del percipiente. La distinzione (e differente tassazione) fra redditi da puro capitale, da lavoro e misti, che introdotta nell'imposta di R. M. italiana fin dal 1864, fu solo nel 1907 accolta nell'*income-tax* inglese — rappresenta un grande progresso sulla via della perequazione, riconoscendo che due redditi anche nominalmente eguali debbono esser trattati diversamente quando diversa è la loro situazione rispetto alla necessità di parziale accantonamento per risparmio. Personalmente ritengo che debba esser integrata con una più appropriata o differenziata valutazione dei *rischi* dei vari capitali fonti di reddito e del relativo reddito, discriminando quindi anche nella tassazione dei

redditi da puro capitale, e non nel modo empirico e puramente accidentale con cui oggi si differenziano le aliquote delle imposte sui redditi di categoria *A* (imposta di R. M.) e le aliquote *globalmente* pagate (comprendendo le sovrimposte) sui redditi terrieri ed edilizi.

Sovratutto ritengo che abbia la sua fede logica nell'imposta globale personale, e non tanto nelle singole imposte reali, ove appare appropriata solo in quanto si presuma che il reddito accertato di quella data *species*, costituisca l'unica fonte di entrate del contribuente. Non appar legittimo applicare l'aliquota più alta, ad es., ad un reddito da fabbricati, solo perchè tale, se il contribuente per le condizioni e bisogni propri e del suo gruppo familiare, si trova nella necessità di accantonare risparmio (ad esempio perchè i bisogni futuri essenziali si prospettano sicuramente crescenti) dal reddito edilizio stesso, e tale reddito è l'unica fonte attuale di entrate; e viceversa applicare l'aliquota più bassa al reddito da lavoro di un professionista, se questi contemporaneamente possiede capitali reali (terreno, fabbricati, titoli) che in realtà lo esimono dalla necessità di formare nuovo risparmio, possedendone già in misura sufficiente. La necessità di rinunzia a parte del consumo immediato del reddito può desumersi solo dalle condizioni *complessive* del reddito e della situazione familiare del contribuente, e quindi nell'applicazione dell'imposta personale globale. Queste considerazioni portano, se non a sopprimere, ad attenuare la dicriminazione in sede di importo *reale*, e adeguarla ed accentuarla nell'applicazione dell'imposta personale.

I momenti essenziali dell'evoluzione della tassazione del reddito fino a questo punto appaiono quindi:

I) Il passaggio dalla tassazione del reddito *lordo* alla tassazione del reddito *netto*.

II) Il carattere *reale* ed *analitico* delle imposte sulle varie specie e forme di redditi.

III) La discriminazione della tassazione di redditi a seconda della loro fonte, e quindi della diversa necessità di parziale accantonamento per il soddisfacimento di bisogni futuri.

La fase successiva è quella dell'imposta personale, basata sulla conoscenza del globale reddito netto.

§ 2 bis. — *Imposte patrimoniali sul reddito.*

Prima di considerare tale fase, è opportuno richiamare un'altra forma in cui la tassazione del reddito è stata applicata, dando origine

ad imposte ancora attualmente usate: la imposta generale sul patrimonio o sulla proprietà, che in molti Paesi e per lungo tempo ha sostituito l'imposta sul reddito, commisurandosi bensì al complesso patrimoniale (capitali extrapersonali) più o meno sommariamente e grossolanamente valutato, ma che — essendo *continuativa*, e per lo più non contemporanea, nè connessa ad imposte sul reddito — in realtà era pagabile e pagata col reddito globale del contribuente. Col reddito *globale*, perchè, comprendendosi nell'imponibile anche capitali non fruttiferi di reddito in moneta, l'imposta doveva essere pagata anche con redditi diversi da quelli dei capitali componenti il patrimonio accertato. Era indubbiamente una forma primitiva e grossolana di tassazione del reddito, sopportabile in condizioni di bassa pressione fiscale, oltrechè di economia poco differenziata; ma rispondeva *grosso modo* all'ideale di far gravare il carico del tributo sovratutte le classi abbienti, proprietarie di capitali extrapersonali, esentandone i redditi da puro lavoro. Era però grandemente sperequata perchè trascurava tutti i redditi costituiti da profitti, interessi, guadagni professionali, salari e stipendi, ecc. Col crescere dei bisogni finanziari degli enti pubblici, e l'aumento della parte che questi redditi in tutto o in parte derivanti dall'attività personale rappresentano nel reddito globale nazionale, l'imposta ha dovuto integrarsi o trasformarsi. Essa non può offrire suggerimenti utili per istituti contemporanei; possono solo utilizzarsi imposte alle quote in tempo successivo ha dato luogo.

La forma e la funzione più importante che questo istituto (assai diffuso nelle finanze precedenti il sec. XVIII, e conservato in alcuni Paesi fino al secolo XX) ha assunto, è quella della tassazione differenziale della parte del reddito derivante da puro capitale. Negli ordinamenti in cui non esiste discriminazione fra le specie di reddito (come esiste nell'imposta R. M. italiana e nell'*income-tax* inglese), questa funzione dell'imposta sul patrimonio ha maggior importanza per esempio in Germania); dove esiste già discriminazione in sede di imposte reali, l'imposta patrimoniale continuativa serve a discriminare la tassazione delle varie parti del reddito nell'imposta *globale, personale*, sul reddito. In ambedue i casi però occorre conservare all'imposta patrimoniale questo carattere e funzione, sorvegliando affinchè non si trasformi in strumento di irrazionale fiscalismo, fonte di nuove ingiustizie; o addirittura non si trasformi in confisca di quote del capitale, destinata ad impoverire progressivamente il patrimonio produttivo nazionale. È appunto questo il caso dell'imposta italiana *ordinaria sul patrimonio*, che fin dall'inizio è risultata *sproporzionata*

al suo compito discriminatore (il suo gettito, fin dal primo esercizio, è risultato notevolmente superiore a quello dell'imposta che doveva discriminare); e nel secondo triennio di applicazione, dal 1943-44 in poi, ha assunto i caratteri di un'imposta *straordinaria* sul capitale, commisurandosi a valori enormemente superiori a quelli risultanti dalla capitalizzazione dei redditi effettivi netti attuali al saggio corrente d'interesse. Un principio generale quindi che può desumersi dalle esperienze *dell'imposta patrimoniale come forma o strumento di tassazione del reddito* è il seguente: per conservarsi tale, l'imposta deve essere regolata in modo da poter essere *pagata col reddito* del capitale (tenuto conto naturalmente degli altri oneri continuativi che incidono sul reddito), senza intaccare in alcun modo la *fonte* del reddito, nè obbligare il contribuente a modificare, peggiorandola (per poter pagare l'imposta) la sua situazione patrimoniale netta.

Per poter conseguire questo risultato, l'imposta continuativa sul patrimonio *deve commisurarsi non ai valori nominali correnti* dei cespiti patrimoniali, *ma al valore di ogni cespite corrispondente alla capitalizzazione dei redditi netti attuali del cespite, al tasso corrente d'interesse*; ed essere applicata con un'aliquota che tenga conto delle altre imposte continuative che incidono sul reddito dello stesso cespite.

§ 3. — *L'imposizione personale.*

Finanziariamente ha avuto lo scopo ed il compito di integrare e rafforzare il rendimento delle imposte reali sul reddito, utilizzando nuovi elementi imponibili continuativamente, nella ricchezza già sottoposta alle imposte reali stesse. Dal punto di vista politico e sociale ha avuto il pregio di soddisfare meglio certi sentimenti di « equità » e « giustizia », o favorevoli alla più gravosa tassazione delle classi dei redditi più alti e medi; in più limitata misura ha servito *oggettivamente* ad alleggerire il carico fiscale delle classi più modeste di redditi, sovrattutto attraverso l'esenzione dei redditi minimi e le attenuazioni per carichi di famiglia (in molti Paesi neutralizzate dall'aumento assoluto delle imposte sui consumi o cifra affari incidenti sui consumatori). In massima parte il sistema personale, sovrapponendosi alle spreesistenti imposte reali senza sopprimerle, anzichè attenuare l'onere delle classi più modeste di redditi, ha avuto piuttosto, l'effetto di aggravare quello delle classi medie ed alte. In Italia particolarmente, data la bassa concentrazione dei redditi e le alte

e diseguali evasioni, probabilmente crescenti col crescere del reddito globale, l'imposta personale si è risolta in una addizionale (sperequata e diseguale) alle imposte reali sui redditi modesti e medi: fino al 1941 la frazione di gran lunga più cospicua del gettito globale dell'imposta complementare e dell'imposta sui celibi è derivata da redditi non superiori a L. 50.000, quindi ha pesato non sui redditi più alti, ma su quelli relativamente modesti.

È necessario tuttavia tener conto degli scopi ideali e teorici del sistema personale, e vedere se ed in che limiti sono conseguibili praticamente, applicando o modificando il sistema stesso:

A) La conoscenza, la più approssimata ed uniforme possibile, del *reddito globale netto* di ogni contribuente, persona fisica o gruppo famigliare inteso nel senso più stretto. Questo scopo, il cui conseguimento condiziona la legittimità e la «giustizia» della aliquota progressiva, purtroppo non sarà raggiunto se non in modo imperfetto e diseguale, richiederà lungo tempo e lavoro, riforme appropriate, fonte di altri inconvenienti. Può decisamente attenuarsi la difformità fra i redditi globali accertati e quelli effettivi, solo con provvedimenti che per altro verso danneggerebbero gravemente la finanza ed il bilancio dello Stato o le necessità edilizie del Paese, od il mercato privato dei capitali: violazione dell'impegno solenne assunto dallo Stato di lasciar esenti i titoli di debito pubblico; nominatività obbligatoria dei titoli di debito pubblico; rafforzamento, estensione ed aggravamento della nominatività obbligatoria dei titoli privati; soppressione dell'esenzione ai fabbricati finora esenti e di nuova costruzione; ecc. È estremamente dubbio che provvedimenti come questi risultino vantaggiosi e non piuttosto dannosi alla finanza dello Stato, gli unici vantaggi consistendo nei maggiori elementi che fornirebbero per una valutazione più approssimata dei redditi soggetti all'imposta *complementare*, e dei beni oggetto di trasferimenti a titolo gratuito.

D'altra parte è d'uopo riconoscere che la *progressività* dell'imposta (che costituirebbe il risultato e vantaggio più visibile e socialmente apprezzato di una conoscenza più approssimata, se non precisa, dell'effettivo reddito globale netto di tutti i contribuenti) solleva dubbi sempre più gravi nella recente dottrina, per l'impossibilità di calcolare esattamente per ogni contribuente la curva della utilità marginale del reddito e, sovratutto, di confrontare la curva di utilità di un individuo con quella di un altro. Allo stato attuale della dottrina la progressività non ha ancora un fondamento finanziario razionale; risulta un fatto meramente politico, soggetto a

largo margine di arbitrio, e quindi ad ingiustizie e danni economici.

Infine, rimane sempre l'interrogativo se in un Paese in cui, come nel nostro, così bassa è la concentrazione della ricchezza, valga la pena di adottare provvedimenti che per altro verso danneggiano il credito dello Stato, turbano risparmiatori e mercato del risparmio, si riflettono sfavorevolmente su importanti attività economiche, per giungere ad un più approssimato accertamento di redditi alti la cui somma rappresenta una relativamente esigua frazione del reddito nazionale, e la cui parziale confisca può sfavorevolmente riflettersi sulla successiva produzione del reddito nazionale stesso.

B) La esenzione dei redditi minimi di sussistenza ed adeguate detrazioni per carichi di famiglia. Questo è certamente il pregio maggiore del sistema personale; quello che trova concordi dottrine diverse e che deve essere perseguito nei limiti concessi dalle esigenze del bilancio, specie in un Paese in cui, come nel nostro inevitabilmente alta deve risultare la imposizione indiretta, sovratutto dei consumi.

Occorre però osservare che, con opportuni adattamenti questo scopo può essere ottenuto anche per un complesso di imposte sostanzialmente reali, purchè appropriatamente connesso ad un sistema personale ed a questo direttamente collegato. In sostanza, il reddito soggetto all' *income tax* inglese viene determinato per notevole parte col sistema reale, e con criteri in parte reali l'imposta lo tassa (aliquota proporzionale). La differenza essenziale sta nel collegamento diretto, e che reciprocamente potenzia ambedue le imposte, fra il sistema reale (*income-tax*) ed il sistema personale (*sur tax*).

Ritengo perciò che il sistema d'imposizione diretta al quale più si deve por mente nella riforma del sistema italiano sia quello dello *income* e *sur-tax* inglese, sia perchè è il più vicino al nostro attuale e con meno profonde modificazioni può essere se non riprodotto d'un tratto, avvicinato; sia perchè l'esperienza della attuale guerra ha rivelato (più di quella della prima guerra mondiale) e confermato la grande elasticità ed efficacia di quest'imposta che, senza essere modificata nella sua struttura generale, con semplici aumenti di aliquote e riduzioni dei minimi esenti, ha potuto diventare il più potente strumento di finanziamento *fiscale* delle spese belliche ed adeguarsi rapidamente alle profonde variazioni delle necessità del bilancio.

C) Un'altra serie di vantaggi o proprietà del sistema personale

è quello di permettere di tener conto di *tutti* gli oneri passivi che, gravando sul reddito globale, diminuiscono la somma netta spendibile in consumi, imposte o beni risparmio; anche di quegli oneri che, non essendo legati da rapporti oggettivi alla produzione del reddito, sono esclusi o trascurati nelle detrazioni per l'imposta reale: e le somme di credito - risparmio (quote pensioni, premi assicurazione, ecc.). Anche se non si ammette il principio della tassazione del solo reddito consumato, deve pur ammettersi quello della tassazione del solo reddito *consumabile*, o effettivamente spendibile. Non può assumersi, senza pericolo di sfavorevoli ripercussioni sulla produzione e conservazione del reddito, il reddito nominale che sgorga dalla produzione, ma che prima di poter essere speso viene ridotto da spese ed oneri obbligatori. Ammettere questo principio non danneggia la finanza, che potrà colpire in mano ad altri contribuenti, o successivamente, le somme detratte, o comunque sopprime doppie imposizioni che a lungo andare danneggiano la produzione dei redditi tassabili.

D) Altro vantaggio del sistema personale è quello di portare ad una conoscenza più completa sia del reddito che delle condizioni personali e famigliari del contribuente, le quali consentono una più fondata ed approssimata valutazione dell'effettiva necessità di accantonamenso del reddito per risparmio. Il metodo generalmente seguito di applicare la discriminazione nell'accertamento analitico, reale, in base alla natura della fonte del reddito, è un metodo grossolano che apre la via a sperequazioni e differenze di trattamento colpendo con le aliquote massime quote di reddito che debbono essere risparmiate per bisogni essenziali futuri e con aliquote basse, quote di un reddito globale per il quale non esiste alcun bisogno di risparmiare. Un'applicazione veramente appropriata ed equa della discriminazione può aversi solo con la conoscenza di tutte le parti del reddito e delle condizioni familiari del contribuente.

Abbiamo così visto sommariamente i momenti tipici dell'evoluzione delle imposte sul reddito, notando per ciascuno alcuni problemi che interessano direttamente il prossimo avvenire della tassazione diretta dei redditi in Italia. Per rendersi ragione delle riforme indispensabili per ridare al nostro sistema di imposte dirette un minimo di perequazione e di efficacia fiscale che non sia ottenuta con cervellotiche sciabolate sui redditi dei singoli, è ancora necessario esaminare sommariamente le vicende della tassazione diretta nel periodo dal 1938-39 in poi.

§ 4. — *Vicende della tassazione diretta dei redditi dal* 1938-39 *ad oggi.*

Le necessità del bilancio durante e dopo la prima guerra mondiale avevano messo in luce le lacune ed i difetti del nostro sistema tributario: la mancanza di elasticità delle imposte dirette reali, l'eccesso del cumulo delle diverse imposte e sovrimposte, la gravità e disuguaglianza delle evasioni. Dopo la guerra il progetto (e relazione) Meda hanno offerto un modello di trattazione organica del problema; le realizzazioni effettuate dal 1923 in poi ne hanno attuato alcune parti e cercato di conseguirne, senza durevoli risultati, altre.

Verso il 1938-39, alla vigilia dell'inizio della finanza straordinaria di guerra, la situazione si può riassumere nelle caratteristiche seguenti, nelle quali si pongono pure in rilievo le differenze essenziali con quella del 1914:

a) il sistema dell'imposizione diretta del reddito sotto certo aspetto era migliorato, perchè si erano introdotti nuovi tributi integratori del sistema: l'imposta sui redditi industriali-agrari dei proprietari coltivatori diretti o in economia, mezzadri e coloni (che però si è trasformata di fatto in una imposta connessa al sistema catastale e perciò con imponibili fissi, desunti dagli estimi censuari del reddito dominicale, in base a tabelle e coefficienti uniformi per compartimenti ed intiere regioni); l'imposta sui salari eccedenti il minimo (già oggetto di normale tassazione in molti Paesi); sovratutto, si era introdotta l'imposta *personale*, sovrapposta a quelle reali, con la complementare e la connessa imposta sui celibi. Tuttavia gravi lacune e diseguaglianze viziavano il sistema personale (evasioni dei redditi dei titoli pubblici; e dei titoli privati al portatore — queste ultime in parte compensate dall'imposta cedolare del 10 %; evasioni o valutazioni inadeguate per altre categorie di redditi: fabbricati di nuova costruzione esenti dall'imposta reale, redditi industriali esenti per legge dall'imposta di R. M., redditi provenienti da fonti estere, ecc.); nell'accertamento del reddito globale si riflettevano inoltre le diseguaglianze, evasioni ed errori degli accertamenti per le imposte dirette reali fondamentali; mancava nell'imposta complementare la discriminazione fra redditi da capitale e redditi da lavoro o misti; non si teneva conto dell'influenza alteratrice che le variazioni del potere d'acquisto fra il 1923 ed il 1940, hanno sulla pressione di un sistema di aliquote progressive; ecc.). Questi difetti non erano stati gran che corretti dai provvedimenti adottati per combattere le evasioni; per aumentare il numero dei contribuenti

accertati e l'approssimazione degli imponibili ai redditi effettivi, nelle imposte reali; nè da quelli specifici per la complementare (ad es., facoltà di « accertamento deduttivo » del reddito globale, risoltasi in valutazioni indiziarie basate sul valor locativo degli appartamenti ed altri locali usati e su pochi altri indici analoghi, che possono aver significato per i redditi di un certo ammontare, ma lo perdono per i redditi più alti); o direttamente interessanti gli accertamenti per l'imposta personale (come la riforma della categoria C_2, che pure ha servito a assoggettare alla complementare numerosi gruppi di impiegati di aziende e società private);

b) per l'imposta fabbricati, il sistema delle esenzioni per un periodo venticinquennale, aveva quasi irrigidito il gettito ed ingarbugliato il problema della finanza locale per la quale le sovrimposte edilizie hanno evidente importanza ed interesse. D'altra parte, la recente legislazione sul catasto urbano aveva bensì introdotto elementi utilizzabili per un più approssimato e rapidamente adattabile accertamento dei redditi edilizi e delle loro variazioni per il futuro; ma a condizione di un continuo aggiornamento, che ora le distruzioni belliche e le sistemazioni anormali di inquilini resesi necessarie, hanno reso impossibile o per lo meno pressochè inutilizzabile. D'altra parte il principio sul quale tali provvedimenti si basavano — introduzione del criterio del reddito *ordinario, medio,* nella tassazione dei redditi edilizi — è tecnicamente errato. Esso è ammissibile, e può dar utili risultati nel campo dei redditi dominicali dei terreni; non ha significato nè utilità per i redditi edilizi, che debbono essere accertati e seguiti nel loro effettivo ammontare, e per i quali non si verificano regolari variazioni cicliche, come per le produzioni agrarie, presupposto della tassazione del reddito medio ordinario nell'economia agricola. Per il reddito edilizio questo principio avrebbe portato a favorire i proprietari più esosi, che riescono ad imporre, specie con lunghi contratti, fitti superiori al livello medio od alle condizioni del momento variabili anche in periodi relativamente brevi.

Così pure l'istituzione dell'anagrafe tributaria rispondeva alle esigenze di una razionale, più approssimata valutazione del reddito globale; ma si è rivelata attuabile solo con enorme lavoro amministrativo nuovo, quindi necessariamente lenta, graduale e costosa. Inoltre, anch'essa non è utilizzabile in modo continuativo senza un continuo aggiornamento e completamento, causa di nuovo lavoro amministrativo. I suoi possibili vantaggi si limitano all'imposta personale (complementare) ed a quella successoria. Di fronte alle condizioni attuali dell'amministrazione tributaria, alla necessità

di impiegare i funzionari migliori e più numerosi nelle operazioni per le imposte reali, e per quelle straordinarie, tenuto conto della modesta importanza che i redditi e patrimoni alti hanno nel complesso del reddito nazionale, è da domandarsi se sia conveniente stornare personale e lavoro amministrativo di notevole ammontare, nella generalizzazione e continuo aggiornamento dell'anagrafe. È anzi da domandarsi, come dirò nel capoverso 6 bis, se sia opportuno aggiornare l'imposta complementare o non piuttosto bloccarne gli imponibili per qualche anno e destinare il personale così liberato alla più rapida applicazione e liquidazione delle imposte straordinarie, specie sugli extra-profitti, ed alla migliore organizzazione delle imposte reali;

c) Il miglioramento e rafforzamento delle nostre imposte reali erano stati turbati ed interrotti da vari avvenimenti: la crisi economica prima, che fra il 1928 ed il 1934 ha indotto a consentire sgravi, attenuazioni nella severità degli accertamenti, riduzioni degli imponibili. In complesso però la crisi, inasprendo automaticamente la pressione fiscale, può ammettersi che abbia contribuito ad attenuare le divergenze fra imponibili e redditi effettivi in più o meno larghe categorie, e quindi abbia ridotto (globalmente s'intende, se pure in modo diseguale ed automatico) il fenomeno dell'*evasione*. Ma questo si accentuava nuovamente nella fase di effervescenza e continuo aumento dei prezzi che ha seguito la crisi e che si svolge dal 1935 al 1939: durante la quale si sono probabilmente perduti molti dei benefici che il precedente lavoro per la lotta contro le evasioni, per una maggiore approssimazione degli accertamenti ai redditi effettivi, aveva conseguiti. Indici sommari di questo riaggravarsi del fenomeno dell'evasione e delle diseguaglianze con cui si verifica nelle varie specie di redditi, possiamo desumere dal confronto delle cifre calcolate dagli statistici per il reddito nazionale e le sue principali componenti, con quelle risultanti dagli accertamenti per le varie imposte dirette.

L'ultimo calcolo, che riteniamo il più approssimato ed accurato, è quello relativo al 1938 del prof. Vinci (*Il reddito del nostro Paese nel 1938* « Rivista italiana di scienze economiche », gennaio 1943), che giunge alla somma di 116 miliardi, più 31,5 miliardi, valore dei servizi domestici non retribuiti e che non sono oggetto di imposta.

I redditi accertati (iscritti a ruolo per il 1938 — o per il 1939, o 1940, quando si riferiscono ai redditi effettivi di anni precedenti) possono riassumersi nei seguenti:

	Milioni
Imposta terreni	7.000
» fabbricati	3.419
» ricchezza mobile Cat. *A*	1.564
» » » » *B*	14.743
» » » » C_1	1.228
» » » » C_2	9.045
» » » » *D*	2.188
Redditi su cui l'imposta è riscossa per ritenuta diretta, e con versamento in Tesoreria. .	12.792
Totale . . .	51.979

Il reddito (dominicale) iscritto nei ruoli per 1.506 milioni di « lire 1914 », è stato moltiplicato per il coefficiente 470 % (aumento dei prezzi nel 1938 rispetto a quelli del 1914).

Su questo reddito di 52 miliardi si concentrava la quasi totalità delle imposte e sovrimposte dirette. Ad esso debbono aggiungersi i redditi esenti per legge: interessi di debiti pubblici (8,8 miliardi) e di altri titoli e mutui (1 miliardo); redditi edilizi (1,9 miliardi); i salari industriali non tassati (6,6 miliardi); la quasi totalità dei salari agricoli (14,7 miliardi): totale (esclusi i debiti pubblici e comprese altre minori esenzioni) circa 25 miliardi, che portano il reddito accertato più il reddito esente di diritto e di fatto, a 77 miliardi, i due terzi circa del reddito nazionale di 116 miliardi. Il 34 % del reddito stesso si sottraeva illegittimamente al pagamento dell'imposta diretta.

La differenza si distribuiva disegualmente nei vari redditi categorici: quella fra rendita dominicale accertata (7 miliardi) e rendita effettiva (12,9) non è evasione in senso giuridico, ma deriva dagli speciali criteri di accertamento. Dovrebbe invece considerarsi evasione la differenza fra reddito agrario accertato (2,2 miliardi) ed il reddito statistico del capitale d'esercizio (6 miliardi); fra il reddito della Cat. C_1 (1,23 miliardi) e quello dei professionisti (3,3 miliardi); fra il reddito edilizio accertato più quello esente, 5,3 miliardi, e quello calcolato (6,7 miliardi); fra i 21,8 miliardi della categoria C_2 più i 12,8 per ritenuta diretta, e la somma calcolata per gli stipendi e salari tassabili nelle industrie, commercio, amministrazioni private e servizi domestici retribuiti (36 miliardi); ecc.. Va però tenuto conto della imperfetta corrispondenza fra le categorie dei redditi accertati per l'imposta od esenti e quelle della statistica del reddito nazionale; dei (modesti) minimi esenti; del grado di approssimazione della valutazione statistica. Riteniamo tuttavia

che un'evasione globale del 30 % del reddito nazionale rappresentasse piuttosto un minimo, superato nella realtà;

d) preziose esperienze aveva offerto l'applicazione dell'imposta globale personale complementare durante un quindicennio. Anzitutto, la *modestia* dei risultati e del gettito. Il reddito iscritto nei ruoli passa da 9,1 miliardi (1930) a 16,1 (1941, ma relativi ai redditi effettivi del 1939), corrispondenti solo al 14 % del reddito nazionale calcolato per il 1938 dagli statistici. La somma dei proventi dell'imposta complementare e dell'imposta sui celibi nel 1938-39 arriva al massimo di 678 milioni, pari al 2,85 % dell'entrata tributaria totale (23,7 miliardi). Malgrado i ripetuti inasprimenti delle aliquote, nel 1942-43 essa giunge a 1,1 miliardi, pari al 2,7 % dell'entrata tributaria totale (40 miliardi): la incapacità dell'imposta, anche in condizioni d'emergenza, con maggiori facoltà ai funzionari, è confermata dall'esperienza bellica. È presumibile che oltre le evasioni e sperequazioni delle imposte reali, si rispecchino su questi risultati nuove evasioni in sede d'imposta personale, poichè dai 77 miliardi dei redditi tassati più i redditi esenti per legge dalle imposte reali, la differenza, rispetto ai 16 miliardi accertati per la complementare, è troppo grande per potersi spiegare solo con le detrazioni dei redditi minimi esenti inferiori a L. 6.000 (3.000) e degli oneri o passività economiche e fiscali non detratte in sede di imposta reale ed ammesse per la complementare. È pure presumibile che le evasioni si accentuassero nelle zone immediatamente superiori al minimo, e poi crescessero nuovamente col crescere del reddito globale, attingendo i più alti coefficienti per i redditi più alti. Una riprova l'abbiamo nel fatto che fino al 1942 il reddito individuale più alto accertato ha di poco superato i 2 milioni.

Ma pur tenendo conto delle evasioni, fatto fondamentale che i risultati della complementare hanno confermato, se non messo in luce, è la *bassa concentrazione* dei redditi italiani, la quale condiziona e compromette fatalmente, finchè si mantiene, i risultati ed anche la eventuale funzione sociale della imposta globale progressiva. Nè i provvedimenti adottati dopo il 1925, specie dopo il 1930 e fino al 1938, nè le variazioni monetarie intervenute, specie con la guerra in Africa Orientale e la svalutazione del 1936, hanno sensibilmente modificato questa caratteritica della ricchezza italiana. Confrontando i risultati del 1930 con quelli del 1941 (sempre esclusi i redditi di categoria *D*) abbiamo infatti:

REDDITI ACCERTATI	Percentuale del reddito della classe sul totale reddito accertato		Percentuale del numero dei contribuenti della classe sul totale numero accertato	
	1930 (tot. 9,18 miliardi)	*1941* (tot. = 16 miliardi)	*1930* (tot. = n.° 734.500)	*1941* (tot. = n.° 1.149.500)
Fino a 48.250	80,70 %	78,39 %	97,49 %	96,93 %
Fino a 99.500	88,70 %	87,94 %	99, 22%	99,11 %
Da 99.500 a 277.500	7,19 %	7,95 %	0,63 %	0,76 %
Da 277.000 a 575.000	2,28 %	2,10 %	0,11 %	0,10 %
Da 575.000 a 765.000	0,60 %	0,64 %	0,02 %	0,015%
Oltre 765.000	1,03 %	1,31 %	0,01 %	0,015%

Notisi che il reddito fino a 99.500 lire (che comprende circa l'88 % del totale reddito nazionale accertato, e più del 99 % dei contribuenti) è sensibilmente inferiore al reddito di 2.000 sterline che fino al 1939 era esente come minimo della complementare (*surtax*) inglese.

Queste caratteristiche spiegano anche il tipo della legge di progressione delle aliquote adottata in Italia in base alla formula generale

$$I = \alpha R^{\beta}$$

che porta ad una progressione rapida nelle classi modeste e medie di redditi (secondo la legge istitutrice, la progressione saliva dall'1 % per un reddito netto di L. 3.000 al 4 % per un reddito di L. 100.000, e 5 % per un reddito di L. 174.000 ; secondo il D. L. L. 19 ottobre 1944, la progressione sale dal 2 % per un reddito di L. 12.000 al 6,27 % per un reddito di L. 100.000 ed al 12,947 % per un reddito di L. 300.000, che però nel 1946 acquista una quantità di beni e servigi in media molto inferiore a quella acquistata con un reddito di 100.000 nel 1925, o 1930, o 1935.

Le osservazioni testè fatte spiegano come durante il recente conflitto i difetti lamentati nel sistema delle nostre imposte dirette siano riemersi, e sotto certi aspetti notevolmente aggravati. Dal 1939-40 al 1942-43 si è bensì conseguita la copertura di una quota della spesa globale più alta di quella coperta con entrate tributarie nei 4 esercizi dal 1914-15 al 1917-18 ; ma ciò si è ottenuto a costo di, od in connessione a, varî inconvenienti :

I) Anzitutto, nei casi in cui si è riusciti ad applicare effettivamente la legge tributaria, cioè ad accertare i redditi o valori obiettivi, assoggettandoli alle imposte ed aliquote dalla legge stabilite, si è lamentato un fiscalismo che ha portato ad oltre il 50 % il prelievo del reddito. Durante la guerra questo non sarebbe un inconveniente grave, perchè scopo dello Stato in tale periodo è avvicinarsi al prelievo del reddito eccedente la sussistenza e la conservazione del capitale

produttivo. L'inconveniente stava in ciò: *a*) che questo prelievo alto non era commisurato e subordinato all'ammontare dell'effettiva eccedenza del reddito, ma cadeva, o poteva cadere, capricciosamente, anche su redditi medi e modesti; *b*) che questo avveniva in certi casi, mentre in altri — a parità di reddito — non si raggiungeva il 40 %, o 20 % o meno. Cioè la sperequazione, la gravità e disuguaglianza delle evasioni, malgrado tutti i provvedimenti e procedimenti adottati dal 1923 in poi, erano tornate a caratterizzare il nostro sistema tributario, ed erano massime specialmente nelle categorie dove l'inflazione, l'aumento delle spese statali e dei prezzi, determinavano i guadagni improvvisi maggiori, fenomeni di plusvalenza e sopraprofitto, aggravati dal fatto che nella recente congiuntura bellica il nuovo potere d'acquisto si è diffuso assai più che nella precedente, l'incremento dei redditi si verificava in categorie numerose che, o non erano accertate o lo erano con metodi che non consentivano un rapido adeguamento degli imponibili ai redditi effettivi.

II) Si è pure riprodotta la *mancanza di elasticità del sistema*, derivante appunto dall'incapacità di esso e dell'organizzazione fiscale, a seguire le effettive variazioni dei redditi in fase di intenso dinanismo. Malgrado le *nuove* imposte, il gettito delle imposte dirette dal 1938-39 al 1942-43 aumentava solo del 65 %, mentre nello stesso periodo la media dei prezzi (tenuto conto degli scambi a prezzi *ex lege* e del cosiddetto «mercato nero») aumentava di oltre il 200 %, ed un aumento del 180 % ad oltre il 200 % si era presumibilmente verificato nel reddito privato calcolato in moneta corrente. L'incapacità del sistema a seguire le variazioni obiettive del reddito meglio si rileva dalle considerazioni seguenti:

III) L'incremento globale del 65 % nei primi quattro esercizi della congiuntura bellica è dovuto alle seguenti variazioni:

Imposte dirette (milioni lire correnti)

	1838-39	1939-40	1940-41	1941-42	1942-43
Tre imposte reali	4.670	4.977	5.630	5.737	5.750
Imposta complementare e celibi	678	728	954	993	1.030
» ordinaria patrimonio.	0	0	1.050	1.209	1.400
» frutti titoli al portatore e suoi dividendi societarî	109	189	311	363	550
Contributo 2 % salari	0	0	194	311	240
» utili di guerra	0	0	0	98	350
» compensi amministratori e direttori	0	0	0	26	60
Imposte straordinarie prebelbelliche	1.096	1.143	1.046	834	620
totali . . .	6.553	7.236	8.915	9.548	10.828

(Per il 1942-43 le cifre per le singole imposte si riferiscono al preventivo; ma il *totale* tien conto dei risultati effettivi provvisori).

Sull'incremento globale di 4.265 milioni nei quattro anni bellici, circa 2,5 miliardi sono dovuti alle *nuove* imposte: l'incremento delle vecchie (cioè di quelle esistenti al giugno 1939) si limita ad 1,8 miliardi (poco più del 27 %). Per la parte più notevole esso è dovuto ad aumento meccanico delle aliquote, non ad aumento del reddito od imponibile accertato.

Tanto l'incremento del gettito delle vecchie, come le nuove imposte, hanno gravato essènzialmente sui vecchi imponibili, su materia e categoria tassabili già note al fisco (se si prescinde dal contributo salari 2 %); ben poco il sistema fiscale ha tratto dalla trasformazione, variazione dell'ammontare nominale e redistribuzione che i redditi e valori privati subivano in questi quattro anni. Almeno questa è la mia impressione ed opinione. Un'analisi dettagliata sui risultati del gettito e sugli imponibili di ciascuna imposta, in base ai dati disponibili al Ministero Finanze, potrà precisare la parte dell'incremento dovuta ad estensione degli accertamenti a nuova materia imponibile o ad adeguamento alle variazioni dei redditi, e la parte dovuta invece all'aumento meccanico delle aliquote od a sovrapposizione di nuove imposte a ricchezza già accertata o fiscalmente utilizzata.

VI) Certo si è che i provvedimenti adottati in quel periodo, scarso, se non nullo, contributo possono dare alla riforma futura dell'imposizione diretta.

Uno dei più importanti e significativi è, ad esempio, la legge 29 giugno1939, per la revisione degli estimi dei terreni ed il connesso aggiornamento dei redditi agrari. Questo provvedimento è oggi pressochè inutile ed inutilizzabile: I) perchè l'adeguamento degli estimi, pur nei limiti della media del periodo 1937-41, è fin d'allora riuscito grossolano, affrettato, diseguale, non adatto ad una lunga applicazione anche nell'ipotesi di stabilità dei prezzi e redditi; II) sovratutto perchè l'aggiornamento è stato superato dalle vicende successive. A prescindere dai danni apportati alle culture delle operazioni militari successive, redditi dominicali ed agrari dopo il 1941 hanno subito ulteriori e anche profonde modificazioni per le variazioni dei prezzi ed anche delle culture; altre variazioni sono intervenute dopo l'estate 1945, ed altre sono da attendersi col completo ritorno alla libertà dei prezzi, prodotti ed affitti agricoli. La revisione del 1937-41, mentre non è affatto riuscita a rilevare, sia pure in piccola parte, l'eccezionale e diseguale incremento degli effettivi redditi agrari di classi numerose e non direttamente accertate (fittavoli, mezzadri,

coloni parziari, oltrechè proprietari conducenti in economia le proprie terre) così non può servire all'adeguamento degli imponibili dominicali ed agrari, quali si determineranno con la sistemazione monetaria e la regolare ripresa degli scambi internazionali.

Degli altri provvedimenti del periodo, il contributo 2 % sui salari è stato soppresso e d'altra parte a nulla oggi servirebbe dati i prezzi ed i minimi esenti, vigenti; l'imposta ordinaria sul patrimonio è degenerata in imposta straordinaria e va modificata o soppressa; l'imposta fabbricati dovrà essere adeguata ai redditi edilizi quali risulteranno dagli aumenti in corso, dalle riparazioni ritardate, dalle cresciute spese, dalle distruzioni belliche.

Le revisioni effettuate nelle categorie *B* e *C*, della R. M., e nella complementare (D. L. L. 19 ottobre 1944), non si possono considerare un modello di adeguamento accurato e perequato alle effettive variazioni di questi redditi. Il metodo di applicare aumenti *meccanici* degli imponibili, calcolati *grosso modo* su certi indici non uniformemente significativi, può adottarsi, senza eccessivi inconvenienti, temporaneamente, in un periodo di finanza e necessità straordinarie; ma è in contrasto con la logica dell'imposta e le esigenze di una appropriata sua applicazione in condizioni normali e per lungo periodo. Le diseguaglianze di trattamento ed ingiustizie cui dà luogo diventerebbero in tale ipotesi intollerabili. Notisi che questo metodo è diverso e peggiore di quello, pur empirico ed approssimativo, già entrato nella prassi amministrativa italiana, di determinare gli imponibili dei singoli contribuenti di categoria *B* e *C*, non in base all'accertamento analitico di ciascun reddito, ma con criteri di media ed ordinarietà e tenendo conto delle condizioni e posizioni *relative* dei singoli appartenenti ad una determinata categoria. In questo metodo c'è almeno lo sforzo ad avvicinarsi ad un reddito *relativo*, se non *assoluto*, obiettivo, e ad assicurare la perequazione fra categorie o per lo meno fra i singoli; nel metodo cui sopra accennavo non c'è alcuno sforzo del genere, perchè gli aumenti sono uniformi e in larga parte cervellotici ed arbitrari (1).

---

(1) Tralascio, per brevità, numerosi altri inconvenienti ed errori della legislazione e della prassi tributarie durante la guerra. Ad esempio, uno degli errori, già lamentati durante la guerra 1914-18 ed aggravatosi durante l'attuale, è la lentezza ed il ritardo con cui si è applicata e riscossa l'imposta sui sopraprofitti di guerra: l'esperienza della passata guerra non ha servito a nulla. Prima della fine del conflitto la somma riscossa in rapporto ai presumibili sopraprofitti globalmente realizzati, rappresenta una percentuale irrisoria. La maggior parte dell'imposta dovrà riscuotersi in fase di depressione o staticità e contribuirà (ancor più che dopo il 1919)

Riassumendo, legislazione e prassi tributarie del periodo di guerra e del primo dopoguerra hanno aggravato i difetti del nostro sistema delle imposte dirette, il fiscalismo diseguale, sperequato ed improduttivo, le evasioni diversissime da categoria a categoria, da reddito a reddito; la divergenza profonda fra gli imponibili determinati *secundum legem* ed i redditi effettivi; le abitudini dell'amministrazione ad usare (a prescindere dalla tolleranza di casi di vera e propria disonestà in funzionari accertatori) metodi grossolani ed addivenire a concordati salomonici, nei quali il fine della legge fiscale è più o meno gravemente trascurato ed offeso. Malgrado ciò — almeno fino al 1943 — non si è evitato il fenomeno (lamentato già nel corso della prima guerra mondiale) *dell'indebolimento generale* della pressione fiscale; cioè di un incremento del gettito globale delle imposte meno che proporzionale all'incremento del reddito privato nazionale. Mancano elementi per giudicare se il fenomeno è continuato nel 1944-45; certo, se lo si è attenuato, ciò è avvenuto a scapito della perequazione e della giustizia tributarie. Con le aliquote iperboliche vigenti, il gettito dovrebbe superare i 250-300 miliardi, ed invece non raggiunge la metà. Affrontando il problema della sistemazione delle nostre imposte dirette nel nuovo equilibrio che si formerà al termine dell'attuale fase dinamica, è opportuno tener presente il progetto Meda del 1919 e relativa relazione: è vero che il problema oggi è complicato da nuovi tributi permanenti introdotti nel periodo successivo e dalle attuazioni di parte degli istituti o riforme allora progettate; ma in sostanza la situazione generale è analoga; i difetti che si volevano allora correggere si sono rinnovati; possiamo inoltre utilizzare le esperienze delle parziali realizzazioni tentate nell'intervallo, per vedere se non è possibile migliorare le riforme allora progettate e tentarne di più efficaci.

§ 5. — *Premesse a riforme di carattere durevole.*

Il problema più generale che si presenta in tutto il sistema delle nostre imposte dirette è quello di *riadattare gli imponibili*, specie

---

ad aggravare la crisi. Altro tributo irrazionale è l'imposta del 20 % sull'ammontare lordo dei contratti di fornitura o appalto connessi con lo sviluppo della guerra (D. M. 12 novembre 1943, che si è dovuto poi attenuare e neutralizzare col D. L. 7 febbraio 1944); l'applicazione di aliquote progressive in un imposta mantenuta sostanzialmente reale (imposta ordinaria sul patrimonio, D. L. 20 novembre 1943); l'insufficienza dei *minimi* esenti dalle imposte proporzionali, ecc.

delle imposte reali — nel modo più approssimato, generale ed uniforme possibile — *all'ammontare nominale ed alla effettiva distribuzione che i redditi obiettivi presenteranno* nel prossimo avvenire relativamente « normale ». Una delle premesse indispensabili alla elaborazione e, sovratutto, attuazione di una riforma generale delle imposte dirette è il ricostituirsi di condizioni relativamente *normali*, se non stabili, di formazione dei redditi. Quindi, anzitutto, la sistemazione monetaria mediante la stabilizzazione, che faccia cessare le arbitrarie e capricciose variazioni dei redditi per pure cause monetarie o cambiarie, ed induca un certo consolidamento o stabilità nei redditi nominali. La stabilizzazione implica la sparizione dei prezzi politici ; l'identificarsi dei prezzi di mercato libero o nero, coi prezzi legali; il ritorno a razionali rapporti economici fra prezzi e costi ; lo sblocco dei canoni ed affitti agricoli ; la soppressione della limitazione dei dividendi e, possibilmente, della nominatività obbligatoria delle azioni ; il graduale ritorno alla piena libertà dei fitti edilizî. Se si ordina, ad esempio, un aggiornamento dei redditi dominicali ed agrari quando il prezzo legale del grano è di L. 750, o 1000 al quintale, mentre il prezzo libero è di L. 4000, o 5000 lire, si fa opera inutile, perchè una nuova revisione sarà necessaria quando i prezzi si saranno unificati, se non permanentemente stabilizzati ad un livello di 3000, o 3500 lire al quintale Così per gli altri principali prodotti agricoli. Un ragionamento analogo va ripetuto per l'imposta fabbricati relativa ai vecchi fabbricati a fitti bloccati. Anche in questo campo i redditi sono in fase dinamica, destinati ad ulteriori variazioni nominali se si vuole ottenere un riequilibramento fra bisogni e mezzi di abitazione. Un aggiornamento degli estimi sulle basi attuali dovrebbe necessariamente essere di nuovo modificato. Per le categorie dei redditi mobiliari altre condizioni sono necessarie :

a) l'eliminazione — o riduzione in limiti che si possono considerare relativamente normali — delle disparità ed artificiosità delle condizioni di formazione dei redditi delle industrie importatrici ed esportatrici ; quindi la ripresa di scambi internazionali sulla base di cambi liberi o, per lo meno, meglio corrispondenti ai rapporti fra i livelli dei prezzi dei singoli Paesi ed a normali importazioni ed esportazioni. Altrimenti tutte le principali categorie di redditi, industriali e commerciali sovrattutto, verrebbero considerate ancora in una fase *dinamica*, soggetti ad ulteriori decisive modificazioni e reciproci raggiustamenti ; ed i criteri di accertamnto *ex novo* eventualmente adottati non possono avere piena efficacia ; *b*) l'eliminazione o riduzione al minimo, di altre condizioni artificiali che alte-

rano ancora disegualmente ed arbitrariamente prezzi, costi e redditi nell'attuale periodo (quali le condizioni di incertezza e mancanza di sicurezza, che inducono in certi costi e redditi alte quote di rischio, mentre altri non ne sono gran che influenzati; le condizioni ed i costi dei trasporti interregionali, essi pure destinati a notevoli variazioni successive; ecc.).

In altri termini, la riforma tributaria può prepararsi fin d'ora nelle sue linee generali; ma la sua attuazione con precise norme legislative è *necessario sia rinviata al ricostituirsi* — speriamo non lontano — *di condizioni relativamente normali e stabili di formazione dei redditi delle varie categorie, e di stabilizzazione dei cambi e prezzi.*

La necessità di riavvicinare gli imponibili ai redditi e valori effettivi non è uniforme per le varie imposte dirette, nè per le varie categorie della R. M., per l'imposta complementare e per quella ordinaria sul patrimonio. Occorrerà quindi adottare criteri diversi per le singole imposte e categorie; e procedere gradualmente, se le riforme implicano aumento notevole del lavoro amministrativo, mentre le possibilità dell'amministrazione sono limitate e non si possono accrescere proficuamente dall'oggi al domani con semplice aumento di personale. Occorre rassegnarsi a segnare il passo nelle imposte meno elastiche e produttive o meno importanti, per concentrare il personale nelle imposte in cui le riforme o gli adeguamenti appaiono più urgenti e fiscalmente proficui.

Altra premessa alla riforma dei tributi è la restaurazione di un'amministrazione fiscale onesta, efficiente, migliorata negli elementi direttivi, resa effettivamente indipendente nelle sue funzioni da rimunerazioni adeguate e garanzie di effettiva inamovibilità. Non so quanto ci sia di vero (e quali dimensioni abbia assunto il fenomeno in concreto) nelle voci di corruzione, con danaro o pressione politica, di funzionari accertatori, ma già le voci in se stesse esercitano deleteria influenza sia sulla psicologia dei contribuenti, sia sull'attività dei funzionari che si sono conservati onesti, ligi alla legge e solerti, e sui nuovi elementi che entrano nell'amministrazione. Nel campo delle imposte dirette l'opera del personale accertatore ha importanza e funzione continua, preminente; ed anche la *psicologia* dell'accertatore, che deve interpretare ed applicare la legge fiscale, rispettandola nei limiti del possibile e temperandola con lo spirito di equità ed una giusta valutazione delle proporzioni relative. Perchè qualsiasi riforma generale sia proficua di proventi al bilancio e di perequazione e « giustizia » per i contribuenti, è necessario che le male consuetudini vengano gradualmente ma radicalmente eliminate; canone

inderogabile di tutti i componenti e rami dell'amministrazione finanziaria ritorni la continua, inesorabile difesa degli interessi dello erario, della lettera e dello spirito della norma fiscale, in tutti i rapporti con i privati cittadini (1).

Una terza premessa alla riforma generale dell'imposizione dei redditi è la *conoscenza più approssimata possibile* ed aggiornata dello ammontare, della distribuzione e composizione del reddito nazionale privato; ma di questo parlerò nel paragrafo successivo.

Criteri transitori. — Alla fine della guerra segue una fase *dinamica,* ancora caratterizzata dalla preminenza di spese e quindi di entrate straordinarie, e dalla prevalente — se pur gradualmente decrescente — influenza di scopi extrafiscali nella gestione finanziaria. Solo con lo stabilizzarsi dell'equilibrio economico ad un nuovo livello di rapporti e col prevalere del principio del *pareggio* fra entrate e spese effettive nei limiti del nuovo equilibrio economico, si passa dalla fase dinamica straordinaria alla fase « normale » nella quale diventa razionale sperimentare una riforma dell'imposizione del reddito. Nella transizione dalla prima alla seconda sarebbe inopportuno applicare riforme destinate ad attuarsi nel nuovo periodo normale, non solo perchè basate su condizioni destinate a variare ulteriormente, ma anche perchè le possibilità di lavoro dell'amministrazione fiscale sono limitate, non possono contemporaneamente provvedere ad un'applicazione appropriata delle imposte *permanenti,* specie se rese più laboriose dalla introduzione di *nuove* norme e procedimenti. In questa fase esigenza preminente è quella di liquidare e riscuotere sovratutto le imposte straordinarie, anche perchè le condizioni del reddito privato nel periodo normale risulteranno inevitabilmente modificate dal loro prelievo. Aderisco quindi al criterio proposto dal prof. Dell'Olio, di *concentrare il massimo di personale* e di attività amministrativa nell'applicazione e liquidazione delle imposte straordinarie stesse, distogliendolo in parte da quelle imposte che richie-

---

(1) Lascio qui da parte il problema delle riforme nei servizi e nell'organizzazione burocratica, al fine di ottenere un più alto rendimento dal personale. Tuttavia rilevo che in genere la questione è male impostata.

Le riforme degli organi risultano inefficaci e magari inutili, se non si modifica il corrispondente diritto tributario obiettivo, cioè le funzioni assegnate agli organi. Lasciando immutati i compiti che debbono espletare si crea una situazione imbrogliata in cui il rendimento del personale rischia di risultare ancora più basso. La riforma degli organi, della loro competenza, delle loro funzioni, deve essere parallela e strettamente collegata alla riforma dei tributi e del diritto processuale tributario corrispondente.

dono maggior lavoro ed appaiono relativamente meno produttive, specie dalla complementare, che per un'applicazione appropriata esigerebbe un lavoro enorme, e viceversa rappresenta, come abbiamo visto, un'esigua percentuale dell'entrata fiscale complessiva; ciò si può ottenere bloccando fino al ritorno di condizioni normali e di maggior disponibilità di personale, gli imponibili della complementare stessa aggiornati in base agli ultimi aumenti meccanici di quelli delle imposte reali e riprendendone le revisioni solo quando sia terminato il lavoro per le imposte straordinarie. Ciò si può fare pure pei altre imposte permanenti sul reddito. È necessario che la fase normale della finanza fiscale si trovi al possibile libera dagli strascichi e dalle operazioni occorrenti per le imposte straordinarie, e queste non debbono sovrapporsi e complicare, ostacolare, l'applicazione delle imposte permanenti sul reddito e loro eventuali riforme, come è avvenuto nel decennio 1920-1930.

Poichè siamo in argomento, dirò che le imposte straordinarie che urge liquidare prima del ritorno alla fase normale sono quelle sugli utili di guerra e profitti di regime; e l'eventuale leva sui patrimoni. La prima ha già un regolamento legislativo abbastanza elaborato, che occorre solo perfezionare e concludere, e sovratutto applicare praticamente; quanto alla seconda, confesso la mia completa avversione e sfiducia nella sua opportunità economica ed efficacia, per le seguenti principali ragioni:

1) Reddito e capitale non sono due entità distinte, tassabili indipendentemente l'una dall'altra: sono due *aspetti diversi della stessa ricchezza*. Ogni imposta sul capitale, riduce necessariamente il reddito che ne può derivare, la possibilità per lo Stato di utilizzare e sfruttare le imposte permanenti sul reddito che dal capitale e dal suo impiego produttivo sarebbe derivato. Nelle attuali condizioni della ricchezza italiana e della attività produttiva, è conveniente portare una nuova grave falcidia fiscale alle perdite che il patrimonio privato ha subíte per effetto della guerra, una nuova causa di marasma ed avversione alla formazione di risparmio ed al suo impiego produttivo, aggiunta alle cause di stasi, depressione e crisi che già turbano l'economia produttiva? O non piuttosto è conveniente lasciare che i privati ricostituiscano ed accrescano il reddito che riescono a ricavare dai capitoli di cui dispongono, e poi colpirlo con una severa tassazione permanente? Fra un'imposta, *una tantum*, del 40 % sul capitale privato netto, ed un'imposta permanente del 40 % sul reddito corrispondente, fiscalmente equivalenti, è innegabilmente preferibile la seconda, perchè la leva sul patrimonio, oltre la

somma fornita allo Stato, determina una distruzione supplementare di ricchezza, che non avvantaggia nessuno e si riflette in una ulteriore riduzione dei redditi tassabili successivi (1). Se poi lo Stato sottrae capitali produttivi di reddito per i privati, e dà loro un impiego consuntivo, non fecondo di nuovi redditi futuri, riduce ulteriormente il reddito nazionale degli anni successivi e la possibilità di utilizzarlo fiscalmente.

Dal punto di vista di una tassazione *durevole* del reddito, in misura tale da assicurare il sostanziale pareggio fra entrate e spese effettive, la necessità preminente appar quella di conservare ed incrementare al possibile la produzione del *reddito* ed i suoi fattori, per intervenire poi, quando il reddito è prodotto e spendibile, con l'imposta, nella misura necessaria al nuovo livello delle spese continuative.

2) L'applicazione di una imposta straordinaria sul patrimonio nelle attuali condizioni è destinata a risultare più complessa, controversa, quindi laboriosa e di lunga durata, dell'imposta straordinaria del 1920; perchè occorrerà tener conto, detrarre e compensare i danni di guerra, molto più gravi e diffusi, che lo Stato non ha che in minima parte pagati.

Occorrerà tener conto dei contributi che alla copertura del costo della guerra e connessi, hanno già dato i patrimoni privati, oltrechè coi danni materiali subíti; con le svalutazioni che hanno ridotto a percentuali irrisorie il patrimonio, parti di patrimonio investite in impieghi a redditi fissi, acquistati in periodi di più alto potere d'acquisto della moneta; con le estorsioni dell'esercito germanico ed altre forme.

3) Oggi l'economia italiana già attraversa una fase di arresto dei prezzi e dei ribassi, che si riflettono sfavorevolmente sulle iniziative dei produttori e sugli scambi; si parla di politica *deflazionista*, in realtà — se non erro — si tratta solo di fenomeni conseguenti *all'arresto dell'inflazione*.

Non si sono apportate riduzioni alla massa della moneta statale in circolazione. Ora, se il semplice arresto dell'inflazione ha portato ad uno stato, prevedibile, di marasma e quasi di crisi, non avrà

---

(1) Di questa distruzione supplementare di ricchezza sono indici parziali i recenti ribassi dei valori immobiliari e delle quotazioni dei titoli in borsa — in periodo in cui i prezzi dei prodotti ed i costi si mantengono alti o almeno segnano ribassi di gran lunga inferiori a quelli dei valori capitali — dovuti al timore ed alla incombente minaccia dell'imposta straordinaria sui patrimoni e connesso cambio della moneta.

effetti assai più gravi nello stesso senso la *effettiva deflazione* conseguente ad una decurtazione del valore nominale dei biglietti, quale si proponeva nel «cambio della moneta», considerato come parte della leva sui patrimoni; e non avrà analoghi effetti il pagamento stesso della leva concentrata in breve periodo, che appunto agisce notoriamente in senso deflazionista?

Questi ed altri interrogativi rendono a mio parere più conveniente una politica tributaria che — anzichè ulteriormente turbare le *fonti* del reddito, comprometterne lo sviluppo, diminuirne l'ammontare, disorganizzare la combinazione dei fattori, deprimere i prezzi — si proponga di sviluppare la formazione del reddito e solo quando questo è prodotto, aumentato, disponibile per il consumo od il risparmio, faccia intervenire l'imposta a prelevarlo sistematicamente nelle forme che meno danneggiano la produzione e l'incremento del reddito stesso.

§ 5 *bis*. — *La riforma delle imposte sul reddito.*

Affrontando questo argomento, occorre risolvere anzitutto un problema generale: quale scopo si propone la riforma? Vuol essa migliorare *tecnicamente*, cioè avvicinare al possibile i redditi accertati al nuovo ammontare nominale e distribuzione dei redditi netti effettivi, obiettivi, correggendo il divario fra questi due dati, che la guerra ed il dopoguerra hanno accresciuto, e riducendo se non eliminando le vecchie e, sopratutto, nuove evasioni, lacune e sperequazioni dell'imposizione diretta, solo su questa base tentando di risalire alla determinazione e tassazione progressiva del reddito globale? Oppure vuole mutare la struttura stessa del sistema vigente; cioè sostituire alla base fondamentale delle imposte reali con sovrapposta imposta personale globale, un'unica imposta personale, progressiva in severa misura, sul reddito complessivo di ogni contribuente?

Esaminerò questo primo problema da un punto di vista tecnico, non politico, delle *possibilità concrete* che l'organizzazione fiscale presenta di raggiungere certi risultati, mantenendosi nei limiti dell'uguaglianza e generalità dell'imposta.

Ogni riforma che significhi abbandono dei metodi *reali* di accertamento (e della conseguente tassazione proporzionale) costituirebbe un salto nel buio, un probabile peggioramento dell'approssimazione degli accertamenti e dei fenomeni di evasione, data la mentalità, le abitudini ed esperienze del contribuente italiano. Metodi che pos-

sono aver dato buoni risultati in Germania o in Gran Bretagna, si rivelerebbero inefficaci e fonte di grandi diseguaglianze in Italia.

Ma supponendo che l'imposta personale globale utilizzi all'inizio i metodi reali di accertamento e riesca a conseguire una approssimazione non inferiore a quella oggi ottenuta con le imposte reali, a migliorarla, a rendere più uniforme (se non sopprimere) il coefficiente di evasione nelle varie classi di redditi; pur supponendo che si possa trovare una più razionale base alla progressione, con una miglior conoscenza dell'andamento e della confrontabilità delle curve di utilità marginale del reddito monetario globale in funzione della somma complessivamente disponibile ai singoli contribuenti — può l'imposta personale in Italia raggiungere gli scopi che le si assegnano, cioè fornire le somme occorrenti per l'equilibrio del bilancio, spostando una parte notevole del carico fiscale in passato sopportato dalle imposte reali sui redditi bassi e modesti, e dalle imposte sui consumi, sopra le classi dei redditi *alti*, attraverso la progressione? Questo io nego, basandomi sulla struttura della ricchezza italiana, sulla sua concentrazione, sul reddito medio. Abbiamo visto i risultati dell'imposta complementare fino al 1939 (1941): l'88 % del reddito totale; più del 99 % del numero dei contribuenti, era costituito da redditi inferiori a 100.000 lire; il reddito *medio* aveva raggiunto il massimo di 14.080 (tengasi conto che la media è di redditi che non comprendono quelli più bassi, rimanendo esenti tutti quelli inferiori a L. 6.000). Queste condizioni fondamentali sono mutate, cioè la congiuntura bellica ed il primo dopoguerra hanno modificato questa distribuzione e queste medie del reddito totale, portando ad una *maggiore concentrazione*? Parrebbe logico pensare che un periodo di extraprofitti e plusvalenze abbia portato ad una concentrazione maggiore, accrescendo la parte del reddito totale attribuita alle classi imprenditrici e proprietarie dei capitali reali che hanno goduto plusvalenze. In realtà, ritengo fermamente che la prossima statistica accurata dei redditi rivelerà una *minore concentrazione*, cioè l'aumento della parte del reddito nazionale costituita da rimunerazioni dell'attività personale e da redditi delle classi modeste e medie, per varie ragioni: *a*) la ricchezza patrimoniale reale ha subito le distruzioni belliche, e (per la parte costituita da impieghi a reddito fisso) la svalutazione monetaria, che ne ha fatto evaporare il 90-95 %; corrispondentemente, sono venuti meno o sono svalutati i redditi derivanti dai capitali extrapersonali distrutti, rapinati e svalutati; *b*) extraprofitti, lucri di mercato nero, guadagni per la svalutazione, sono stati goduti da classi in larga parte *diverse* da quelle che possedevano capitali

extrapersonali prima della guerra; si è verificato uno spostamento del possesso patrimoniale, che ha impedito il concentrarsi della ricchezza nelle vecchie classi ricche; *c*) i redditi di molti capitali sono rimasti e sono tuttora, *bloccati*: ciò fa divergere la valutazione nominale del capitale dall'ammontare del reddito e si riflette, impoverendola, sulla fonte del reddito (ad esempio, mancanza della razionale ricostituzione e ripristino dei fabbricati non danneggiati dalla guerra, per l'insufficienza del reddito edilizio di fronte ai cresciuti costi dell'ammormortamento e ricostituzione); *d*) salari, stipendi, altre rimunerazioni dell'attività personale, sono rimasti in ritardo rispetto all'effettivo livello dei prezzi e costo della vita durante la guerra; ma hanno subito rapidi aumenti dopo la liberazione, mentre i redditi da capitale non aumentavano o addirittura diminuivano, specie nel periodo più recente; *e*) fenomeno generale caratteristico della recente congiuntura bellica è stato il distribuirsi del nuovo potere d'acquisto creato per la guerra, in parte preponderante, nei redditi delle classi che li ricavano dall'attività personale: ciò hanno rivelato e confermato le statistiche eseguite in Gran Bretagna, Stati Uniti ed altri Paesi. Non v'è ragione perchè il fenomeno non si sia verificato anche in Italia dopo la eliminazione di ogni vincolo a salari e stipendi; *f*) a ciò si aggiunge infine, l'azione del sistema tributario, che si è aggravata sui redditi da capitale, sui redditi più alti, mentre molto più modesto e limitato è stato l'inasprimento sui redditi da lavoro e quello delle imposte sui consumi. Per queste ragioni è da ritenersi che attualmente, e, presumibilmente *nella nuova economia normale che si formerà al termine di questa fase dinamica, la concentrazione dei redditi risulti ancora inferiore a quella rilevata nell'anteguerra.* Per lo meno, prima di mutare profondamente il sistema tributario, mi pare indispensabile indagare e chiarire questo presupposto fondamentale. Se il reddito nazionale fosse formato per oltre il 70 % da redditi da lavoro e assimilabili e da redditi modesti — tenuto conto del potere attuale di acquisto della nostra moneta — è evidente che solo una limitata parte del fabbisogno *ordinario* degli enti pubblici potrebbe essere coperto con prelievi dalle classi più alte di redditi, anche se le aliquote giungono non lontano dalla confisca. La sostituzione di un'imposta globale progressiva alle vigenti imposte reali mancherebbero della sua ragion d'essere: la parte più cospicua dell'entrata fiscale dovrebbe venire prelevata ancora dalla grande maggioranza dei redditi modesti e medi; l'imposta globale si risolverebbe, come si è risolta la complementare, in un onere quasi proporzionale sulle classi dei redditi modesti e medi. Ne abbiamo una

riprova nell'accresciuta pressione ed onerosità della progressione per le classi dei redditi modesti-medi in conseguenza del D. L. L. 19 ottobre 1944. Assumiamo l'ipotesi che il potere d'acquisto dei redditi *nominali* sia ridotto ad *un decimo* di quello dei corrispondenti redditi del 1925, fino al 1938 Confrontiamo le aliquote stabilite per i redditi fino a 100.000 nel 1925 e nel 1944: (1)

Aliquote 1925		Aliquote 1944		
3.000	1 %	1.200	(12.000)	2 %
5.000	1,22 %	5.000	(50.000)	3.904 %
10.000	1,61 %	10.000	(100.000)	6.275 %
17.200	2 %	17.600	(176.000)	9.213 %
50.000	3,05 %	50.000	(500.000)	17.486 %
100.000	4,01 %	100.000	(1.000.000)	25 %

Se teniamo conto che quasi il 90 % del gettito dell'imposta fino al 1940 era fornito da redditi inferiori a 100 mila (corrispondenti oggi al reddito di 1 milione) dobbiamo concludere che l'inasprimento del 1944 grava essenzialmente su redditi modesti-medi. L'ipotesi di riduzione ad un decimo del potere d'acquisto dei redditi 1925-38 è probabilmente inferiore alla realtà. Di fronte a queste condizioni e probabilità, non è opportuno sconvolgere la struttura tecnica delle nostre imposte dirette con riforme dottrinarie che nella pratica possono, senza benefici sensibili, risolversi in un peggioramento delle condizioni di accertamento e in diminuzione delle entrate che lo Stato può trarre dalla tassazione diretta dei redditi.

Tengasi infine presente che anche in Paesi a concentrazione di redditi assai più alta che in Italia, l'imposta globale progressiva sul reddito appare secondarissima in confronto dell'imposta proporzionale. Ad esempio in Gran Bretagna nell'esercizio 1942-43, la *surtax* ha prodotto 75,3 milioni di sterline, pari a meno del 5 % del gettito totale delle imposte dirette e successorie, ed il 2,75 % dell'entrata complessiva; mentre l'imposta proporzionale (*income-tax*) ha fornito il 66 % di tale gettito ed all'incirca il 35 % dell'entrata totale. Anche sommata con le imposte successorie, la *surtax* non arriva al 6 % dell'entrata totale. La pretesa funzione *redistributrice* di queste imposte non può che riuscire limitatissima, malgrado le iperboliche aliquote scritte nella legge.

(1) Le cifre fra parentesi rappresentano i redditi *nominali* della tabella 1944.

§ 6. — *Linee generali della riforma.*

Questo paragrafo non vuole essere naturalmente un «progetto di riforma», ma solo indicare alcune linee più generali delle riforme necessarie a rendere il vigente sistema più efficace, omogeneo, perequato; e nello stesso tempo più rispondente ai sentimenti di «giustizia» ed equità fiscale predominanti oggi nella collettività.

La esigenza essenziale che la riforma deve soddisfare è il *riavvicinamento generale,* il più possibilmente *uniforme, il più approssimato possibile, degli imponibili accertati per le singole imposte reali ai redditi effettivi quali risultano dai difformi e spesso enormi incrementi nominali* provocati dall'inflazione e dalle altre cause di alterazione della ripartizione dei redditi che hanno agito, in sensi e misura diversi, nel corso dell'ultimo decennio. A questo scopo fondamentale deve essere orientata tutta la riforma; da questo punto di vista vagliati i metodi o le norme nuove che si volessero introdurre nella nostra legislazione. Riforme ventilate perchè rispondenti a sentimenti di «giustizia sociale» e simili, avrebbero risultati negativi anche da questo punto di vista, se tale scopo non è conseguito. A che serve scrivere nella legge aliquote anche iperboliche sul reddito globale, se al vero reddito globale non si può e non si sa arrivare, e gli imponibili accertati corrispondono in modo capricciosamente diseguale ed arbitrario ai redditi globali quali sono nella realtà? Alla conoscenza di questi ultimi si può pervenire solo attraverso la più approssimata conoscenza dei singoli elementi, e delle specie di redditi categorici che li compongono. I tentativi di arrivare *direttamente* alla valutazione del reddito globale, considerato nel suo insieme, attraverso metodi «deduttivi» o simili, sono tutti falliti, od hanno condotto a risultati irrisori o cervellotici e più sperequati di quelli cui si arriva coi metodi reali, analitici. È quindi l'accertamento delle *singole componenti* del reddito globale che dobbiamo anzitutto migliorare, riavvicinandolo al possibile alle effettive condizioni economiche di ogni contribuente: questa è la premessa di ogni più generale riforma che si proponga eventualmente anche di mutare la struttura del nostro sistema di imposte dirette.

In certi casi per raggiungere questo scopo è indispensabile modificare il diritto vigente, e quindi l'intervento di nuovi provvedimenti legislativi; in altri può riuscire sufficiente l'azione amministrativa, sollecitata e diretta da appropriate istruzioni e direttive.

La prima ipotesi si verifica particolarmente per l'imposta fondiaria e per quella sui redditi agrari. Le esperienze degli ultimi 35

anni non sono favorevoli al metodo catastale ed al concetto di reddito *ordinario*, medio che sta alla base di esso. Il sistema di tassazione fondato sul catasto è stato incapace ad adeguare anche solo grossolanamente l'imposta alle profonde variazioni che i redditi dominicali, e, più, i redditi industriali — agrari hanno subíto dal 1914 in poi. Non può certo considerarsi un adeguamento, l'aumento caotico delle sovrimposte, che ha irrigidito e compromesso tutto il problema della riforma dell'imposta fondiaria — poichè tale aumento si è svolto *indipendentemente* da ogni diretto rapporto con le variazioni effettive dei redditi, e perciò in modo diseguale ed arbitrario rispetto a questi ultimi, secondo i bisogni dei bilanci dei singoli enti locali ed il livello cui in ciascuno già eran giunte le sovrimposte stesse prima del 1914. Si è bensì tentato, con una serie di provvedimenti, di attuare quello adeguamento che dopo la guerra 1914-18 si era reso urgente ed inderogabile. Se l'aggiornamento degli estimi del 1923 ha ottenuto qualche risultato in questo senso, per le possibilità di ricorso e rettifica che hanno potuto correggerlo, i provvedimenti del 1927 (riduzione delle aliquote), del 1939-43 (revisione degli estimi) hanno nuovamente peggiorato il problema, perchè sommari affrettati e quindi grossolani, basati su criteri e coefficienti generali in contrasto con l'enorme diversità delle condizioni locali, delle effettive variazioni dei prezzi dei varî prodotti, e del reddito netto a seconda delle dimensioni delle proprietà e del metodo di conduzione delle terre. Lo stesso rilievo si può fare ai provvedimenti testè emanati per aumentare gli imponibili in modo meccanico e uniforme. Questi procedimenti sono in contrasto coi principî stessi del metodo catastale, il quale è minuzioso, analitico, fedele alle medie oggettive di prodotti e prezzi; e perciò riesce così lento nella sua realizzazione. L'imposta sui redditi agrari, sorta come imposta regolata secondo principî dell'imposta mobiliare, si è poi trasformata in imposta a base catastale, applicandosi in base a tabelle desunte o collegate agli estimi censuari, perdendo così la capacità di adattamento che avrebbe avuto se si fosse realmente applicata con i metodi della imposta mobiliare. Perciò essa ha pressochè completamente ignorato il tipico fenomeno dell'espansione del reddito nelle categorie dei coltivatori diretti: piccoli proprietari coltivatori della propria terra, mezzadri, fittavoli, coloni, che hanno sfruttato al massimo le molteplici possibilità offerte dalla congiuntura: sottrazioni all'ammasso dei prodotti, e vendite al mercato nero; sviluppo delle produzioni sussidiarie o secondarie (suini, conigli, pollame e uova, latte e latticini, ecc.); tagli di legname; trasporti col bestiame del proprietario; fitto di locali delle case coloniche; contrattazioni

ex lege coi tedeschi occupanti; spesso sottraendo illegalmente prodotti e servizi venduti, non solo agli ammassi, ma alla parte dovuta in base a formali patti col proprietario. Gli aumenti degli estimi e delle corrispondenti tariffe dei redditi agrari nel 1943, ed ora gli aumenti già decisi mediante coefficienti generali, uniformi per tutto lo Stato, non solo sono inadeguati rispetto al fenomeno, ma lo deformano e violano, in quanto spesso colpiscono contribuenti che non l'hanno goduto o goduto solo in minima parte; colpiscono redditi che hanno dovuto fare i conti con corrispondenti aumenti dei costi di produzione, e con il depauperamento di terre e culture; o coi vincoli ai canoni d'affitto, o altre limitazioni poste da norme errate all'interpretazione dei contratti agrari (per esempio, la norma, applicata nel 1945, di calcolare il quintale di grano dei contratti d'affitto in natura a L. 450, mentre lo stesso prezzo pagato dagli ammassi era di L. 750 e più, ed il prezzo libero si aggirava sulle L. 5000), e che quindi al netto sono aumentati anche meno del livello cui erano giunte, prima la revisione 1939 degli estimi, ed ora, l'applicazione di coefficienti generali di aumento.

Gli imponibili che risulteranno dall'applicazione dei coefficienti testè approvati, che cosa significano rispetto ai redditi dominicali ed agrari effettivi? o rispetto alle loro medie? È legittimo dubitare che sperequazione ed arbitri dominino tutta questa materia fiscale; che gli imponibili non stiano in alcun diretto rapporto con cifre assolute e medie dei redditi reali.

Tuttavia esitiamo ad abbandonare del tutto il sistema catastale che tanto lavoro e spese ci è costato, che utili elementi ha raccolto, che è conforme ad innegabili caratteristiche dei redditi tassati.

Dobbiamo domandarci se non vi è un sistema che consenta di utilizzare gli elementi offerti dal catasto e nello stesso tempo di applicare a queste due categorie di redditi i metodi di accertamento usati per i redditi mobiliari. Ambedue le soluzioni che appaiono possibili: *a*) mantenimento del sistema catastale e revisione generale e concentrata in pochi anni degli estimi del nuovo equilibrio normale, non coi procedimenti affrettati e spesso grossolani applicati nel 1923 e nel periodo 1939/41, ma coi metodi accurati ed analitici fissati dalla legge 1887; *b*) abbandono del sistema catastale e sua sostituzione con l'accertamento dei redditi dominicali ed agrari in base ai metodi proprî dell'imposta mobiliare obbligo della dichiarazione, revisione degli uffici, ecc.) presentano enormi difficoltà. Le difficoltà della seconda, più radicale, soluzione, che potrebbe eliminare i maggiori inconvenienti oggi lamentati, hanno fatto arretrare i preparatori

della riforma Meda: l'enorme aumento del lavoro amministrativo occorrente per l'accertamento, con metodi diversi da quelli finora usati, di milioni di nuovi contribuenti; il pericolo di diminuzione delle entrate dello Stato e degli enti locali, cui ciò può portare. Si aggiunga la necessità di tutto un complesso di nuovi funzionari specializzati, non apparendo adatti né quelli dell'amministrazione catastale (che poco conoscono le norme ed i procedimenti dell'imposta mobiliare), nè quelli della R. M., che non saprebbero utilizzare appropriatamente i dati offerti dal catasto. Il passaggio *ex abrupto* dall'un all'altro sistema non sembra possibile senza inconvenienti gravi.

La Gran Bretagna ha dovuto risolvere problemi analoghi per la tassazione, con l'imposta sul reddito, dei redditi dei proprietari, ed industriali-agrari, in base a criteri in parte diversi da quelli seguiti nelle altre schedule sdell'imposta. In connessione alla proposta più generale fatta in seguito, riterrei che (pur tenendo conto della diversità di condizioni delle due economie agricole), utili insegnamenti ed esperienze potrebbero raccogliersi da una indagine *in loco* sulla concreta applicazione e sul modo pratico, metodi amministrativi usati, ecc., di funzionamento dell'*income-tax* inglese relativamente ai redditi della specie. Essa dovrebbe analizzare particolarmente se e in che limiti è accolto il principio del reddito *ordinario, medio*; con quali metodi l'amministrazione rileva e segue le variazioni dei redditi, specie in periodi di variazioni dei prezzi, quando, in base a quali criteri, debbono rinnovarsi le denuncie obbligatorie e si eseguono le revisioni dei redditi dichiarati da parte dell'amministrazione; le eventuali semplificazioni adottate per ridurre il lavoro amministrativo di accertamento, ecc.

Ammesso il principio di applicare nell'accertamento di queste due categorie di redditi i sistemi dell'imposta mobiliare, potrebbe utilmente seguirsi un procedimento *graduale*: incominciare con l'esperimentarli per i proprietari aventi redditi già accertati nel 1946 superiori ad un certo massimo; e così per gli altri contribuenti dell'imposta sul reddito agrario. I risultati potranno suggerire l'opportunità o meno di estendere rapidamente i nuovi procedimenti ai contribuenti più numerosi con reddito inferiore. Con particolare accuratezza dovrebbero stabilirsi le norme ed i modi con cui nell'applicazione possono utilizzarsi gli elementi già forniti dal catasto: può darsi che l'esperienza suggerisca di continuare ed aggiornare talune operazioni catastali come punto di partenza o dato integratore di un più sollecito ed approssimato accertamento cui metodi proprî dei redditi mobiliari.

Certo si è che l'imposta fondiaria e quella sul reddito agrario

costituiscono il settore in cni necessitano veramente riforme strutturali per adeguare oggi, e preordinare per l'avvenire, un più rapido, continuativo adeguamento degli imponibili ai redditi obiettivi o loro medie.

Nell'imposta sui fabbricati non appaiono necessarie riforme strutturali, per quanto non manchino problemi generali che il legislatore deve risolvere. Uno dei più importanti, oggi tuttora in sospeso, è quello delle esenzioni alle nuove costruzioni ed ai rifacimenti di case danneggiate o distrutte. Per queste ultime sembra logico mantenere l'esenzione di cui già godessero prima del danno di guerra, fino allo esaurimento del periodo originariamente promesso — che per la maggior parte non è lontano. Per le altre, il problema si connette a quello degli indennizzi per i danni o del contributo che lo Stato dà per la ricostruzione. È preferibile che lo Stato fornisca un contributo accresciuto della capitalizzazione di un certo numero di annualità di imposta (sovrimposte) fabbricati, che rinnovare il sistema di esenzioni, il quale vincola lo Stato e gli enti locali ad una rinuncia di cui non si possono calcolare le dimensioni. Ma a sua volta il problema si ricollega a quello della libertà dei fitti e dello sblocco dei vecchi affitti vincolati. La libertà dei fitti permetterebbe, volta a volta, col variare delle condizioni di mercato, la traslazione dell'imposta sui fitti o l'incidenza sul reddito del proprietario; e costituirebbe il più energico impulso ad affrettare e generalizzare l'opera di ricostruzione e le nuove costruzioni. Nuove norme saranno necessarie per adeguare l'imposta ai redditi derivanti dai successivi aumenti dei fitti, che si verificano gradualmente in modo assai difforme da fabbricato a fabbricato.

Parimenti, riforme strutturali non appaiono urgenti nell'imposta mobiliare; ma piuttosto provvedimenti legislativi che serviranno a perfezionare la possente ed elaborata costruzione di questo gruppo di tributi. Non parlo del ritorno ad aliquote ragionevoli, che è aspetto della smobilitazione della « bardatura fiscale di guerra » e condizione per una efficace ripresa dell'attività produttiva e di risparmio. Mi riferisco all'opportunità di regolare legislativamente in modo appropriato particolari materie che finora sono state prevalentemente alla prassi dell'amministrazione ed all'interpretazione giurisprudenziale. Ne elencherò alcune che a me sembrano di particolare importanza:

A) *Valutazione delle conseguenze che i movimenti generali del potere d'acquisto della moneta hanno sulla formazione, e per riflesso sulla tassazione del reddito.* La nostra legislazione per l'imposta di R. M. è originariamente e fondamentalmente ispirata al principio

nominalistico della moneta, salvo qualche limitato, occasionale provvedimento, talora in forma di circolare, emanato dopo il 1926. Le esperienze del periodo dal 1914 al 1946 dimostrano che questo problema (lacuna della legge fondamentale dell'imposta) non può essere lasciato a norme occasionali e decisioni giurisprudenziali; deve essere affrontato con regole di carattere generale, le quali sceverino ciò che è variazione puramente *nominale* del reddito, derivante da mutamento del metro monetario, da ciò che è propriamente « reddito netto », derivante dalle *disuguaglianze* effettive con cui variano prezzi e costi di produzione. In qualcuno dei provvedimenti o decisioni cui accennavo, ad esempio, si è assunta come misura della variazione del metro monetario la variazione della parità aurea, che differisce notevolmente dalle variazioni dei prezzi e dei costi con la quale la maggioranza delle imprese ha dovuto fare effettivamente i conti.

B) *Tassazione delle plusvalenze realizzate su capitali.* Anche questa materia è stata finora elaborata dalla prassi amministrativa e giurisprudenziale: occorre sia, in modo organico, regolata dalla legge. La quale definisca le condizioni indispensabili per un'equa determinazione delle differenze tassabili, cioè l'accertamento sistematico dei valori iniziale e terminale da cui risultano; il coefficiente dovuto a variazione del metro monetario; la deduzione delle *minusvalenze* di cui lo stesso contribuente abbia sofferto nel periodo per cui si accertano plusvalenze.

C) *Regolamento sistematico e continuativo della rilevazione, con personale specializzato, della cifra sugli affari,* per la sua sempre più larga utilizzazione nel campo delle imposte sugli affari e sui consumi, e nella tassazione dei redditi mobiliari variabili, in connessione all'obbligo per tutte le ditte di tener scritture contabili, registri delle vendite e delle lavorazioni per conto di terzi, alla eventuale applicazione di contatori automatici nelle vendite al minuto, ecc. Nel campo delle imposte dirette, occorre tener presente che la cifra degli affari è dato del *reddito lordo,* e non può essere presa come base della determnazione del *reddito netto,* mediante un coefficiente fisso, un rapporto costante per tutti i casi, come spesso ora avviene. Il legislatore deve ora stabilire criteri generali e razionali in base ai quali da questo dato del reddito lordo si possa arrivare al reddito netto imponibile, con rapporti variabili a seconda di molteplici condizioni.

D) *Nella tassazione dei redditi di categoria B e C_1 per ditte non società per azioni o comunque non tassate in base a bilancio,* l'ammini-

strazione praticamente adotta criterî di *relatività*, mirando spesso a determinare non tanto il reddito netto effettivo individuale, quanto un reddito presuntivo, calcolato in modo da tener conto della redditibilità media di una data categoria, e della situazione relativa di ciascun contribuente nella categoria stessa. Non so quanto questo criterio corrisponda alla lettera ed allo spirito della legge: ad ogni modo è necessario che non sia lasciato esclusivamente all'amministrazione. Il legislatore deve fissare norme generali che eliminino al possibile quanto vi è di arbitrario ed empirico in questa prassi; e conferiscano uniformità alla sua applicazione nelle varie parti del territorio fiscale dello Stato. Sembra pure opportuno un più organico e razionale regolamento legislativo delle tassazioni *una tantum*, meglio contestandole con la tassazione del risultato di attività ed operazioni continuative; e meglio regolando la distribuzione nel tempo del pagamento dell'imposta relativa agli accertamenti *una tantum*.

E) *Eventuale introduzione di nuove facoltà e mezzi di indagine nell'accertamento di redditi e patrimoni*. In particolar modo, mi sembra debba essere esaminato il problema se sia opportuno dare facoltà all'amministrazione di tener conto del tenore di vita del contribuente quando, in base a dati obiettivi accertati, non concorda coi redditi risultanti dagli accertamenti per le imposte dirette; e di chiedere al contribuente la provenienza o fonte, oltrechè delle sue spese consuntive, dei nuovi investimenti di risparmio e incrementi del suo patrimonio reale. È materia delicata; ma se regolate con norme razionali, facoltà del genere possono riuscire preferibili alle sciabolate tributarie ed all'uso di grossolani coefficienti uniformi di aumento degli imponibili, quali sono stati recentemente applicati.

F) *Necessità di riformare l'imposta ordinaria sul patrimonio*, riconducendola alla sua funzione di tributo discriminatore della tassazione in sede di imposta globale sul reddito, della parte del reddito globale derivante da puro capitale. Deve enunciarsi il principio che tale imposta deve essere *pagata* e *pagabile col reddito*; e perciò riformarsi il criterio di valutazione dei cespiti, dando prevalenza al valore risultante dalla capitalizzazione a tasso uniforme dei redditi netti attuali del cespite. Il criterio, adottato dalla legge del 1940 e confermato per il secondo triennio di applicazione dell'imposta, di commisurarla al valor *corrente* dei cespiti, ha portato a snaturare l'imposta, a trasformarla in tributo straordinario, che non potrebbe continuativamente essere sopportato dal reddito ed ha effetti *diseguali* pei vari contribuenti, per ciò che riguarda la accennata funzione discri-

minatrice dell'imposta, data la diversità delle divergenze fra valore corrente e valore corrispondente alla capitalizzazione dei redditi netti dei vari cespiti (« Rivista Bancaria », gennaio 1946). Credo preferibile sopprimere l'imposta e fonderla con norme appropriate nel sistema dell'imposta complementare.

Riforme generali. — Scopo dei vari punti particolari accennati, oltrechè di ottenere una generale migliore approssimazione degli imponibili ai redditi obiettivi, è quello di conseguire una maggiore *omogeneità* delle varie imposte *reali*, in modo da condurle verso un sistema di imposta generale sul reddito suddivisa in categorie o schedule, sul tipo dell'imposta *normale* proposta nella riforma Meda o dell'*income-tax* inglese. A questo « programma finale » debbono coordinarsi ed ispirarsi i provvedimenti particolari adottati per le singole imposte, attenuando le differenze di criteri, metodi ed aliquote oggi esistenti fra le varie imposte reali. Ciò consentirà di correggere uno dei difetti più gravi del vigente sistema *reale*, le differenze fra le norme relative alle esenzioni di reddito minimo, la mancanza di detrazioni pei carichi di famiglia, nelle singole imposte reali. Permettendo la *somma* dei redditi accertati per le singole imposte, le riforme consentiranno di avvicinare tale somma al reddito globale, accertato per la complementare, e di stabilire in tal sede l'esenzione non di minimi particolari per singole imposte reali, ma di un minimo generale di sussistenza, riferito alla *somma* dei redditi e valevole per tutte le imposte, da detrarsi per ogni contribuente quale si sia il reddito accertato, in conformità del principio seguito nell'*income-tax* e, per le categorie B ; C_1 ; C_2 dell'imposta di R. M., col D. L. L. 19 ottobre 1944.

In sostanza, è un avvicinamento graduale al sistema dell'*income-tax*, che qui si propone, attuato in modo da conservare quanto c'è di meglio nell'ordinamento vigente, e da non scombussolare con riforme dottrinarie violente, generali ed improvvisate, il risultato di ottant'anni di elaborazione legislativa, amministrativa e giurisprudenziale, svoltasi sulla base degli istituti creati dalla prudente sapienza dei nostri padri. Il diritto fiscale non procede per salti, pena gravi inconvenienti e danni ; poichè matura e migliora, nella sua efficacia e giustizia, attraverso un lento processo che può svolgersi solo in funzione del tempo ; così anche le trasformazioni future, per risultare efficaci e durevoli, debbono seguire un procedimento analogo.

L'esperienza inglese potrà offrire preziosi insegnamenti e suggerimenti, non solo perchè la Gran Bretagna ha dovuto elaborare e supe-

rare problemi analoghi ai nostri, ma anche perchè ha saputo adattare ed utilizzare con assai maggiore elasticità ed efficacia fiscale il sistema dell'imposta sul reddito di fronte alle esigenze straordinarie delle due guerre mondiali. Non si tratta solo di norme legislative ; di variazioni di aliquote, di minimi esenti e di quote detratte ; ma di una *attuazione* che ha dovuto necessariamente realizzarsi attraverso una minuziosa ed efficace azione amministrativa di nuovi accertamenti.

Per questo, credo opportuno di riaffermare l'utilità di preparare le riforme future, anche mediante una indagine eseguita direttamente in Gran Bretagna da una ristretta commissiome (che potrebbe essere composta da due valenti funzionari, uno dell'amministrazione catastale ed un altro delle imposte dirette ; da uno o due professionisti, e da uno o due studiosi esperti della materia) sui metodi e criteri di applicazione concreta dell'*income-tax*, non solo secondo le norme generali della legge, ma in base ai procedimenti seguiti dall'amministrazione ed alle decisioni giurisprudenziali. Oltre i punti accennati per l'imposta sui redditi fondiari ed agrari, tale indagine dovrebbe mettere in luce le differenze dei metodi utilizzati per le varie categorie di redditi e come esse non compromettono l'omogeneità delle diverse parti dell'imposta ; come dai redditi accertati per le singole schedule si arriva al reddito globale netto su cui si calcolano esenzioni di minimi e detrazioni per carichi di famiglia o per redditi *earned*, tenuto conto dell'esistenza di redditi esenti per legge ; metodi e norme con cui si sono gravemente ridotte, se non eliminate, le diseguali evasioni nelle varie schedule, specie nei periodi immediatamente successivi a drastici inasprimenti di aliquote od estensioni dell'imposta, ecc. Se l'indagine del Broglio nel 1856 ha potuto portare il legislatore italiano ad introdurre — primo nel mondo, ed in anticipo di quasi mezzo secolo sulle analoghe applicazioni nelle varie legislazioni — la razionale discriminazione fra redditi da capitale, da lavoro e misti, è legittimo sperare dalla nuova indagine progressi altrettanto decisivi del vigente sistema delle nostre imposte sul reddito.

POSSIBILI ORIENTAMENTI DELLA IMPOSTA ORDINARIA SUL PATRIMONIO

A CURA DEL
prof. CESARE COSCIANI
ordinario di scienza delle finanze nell'Università di Roma

§ 1. — *Concetto.*

Secondo il Seligman, l'imposta sul patrimonio può venir definita come un'imposta commisurata sopra quel complesso di beni e di diritti del contribuente che viene generalmente usato allo scopo di produrre un flusso continuo di beni e servizi, ancorchè non monetari, e che in circostanze ordinarie è destinato a rimanere intatto nel corso del processo che frutta il reddito stesso.

Nel linguaggio scientifico e nel linguaggio comune il concetto d'imposta sul patrimonio viene contrapposto a quello dell'imposta sul reddito. Questa contrapposizione può venir presa in due sensi: o come un'imposta che *incide* sul patrimonio, o come un'imposta *commisurata* sulla base patrimoniale. Nel primo caso si può parlare d'imposta sul patrimonio, ancorchè commisurata al reddito o ad altro elemento; così, come nel secondo si può parlare d'imposta sul patrimonio ancorchè incida solamente sul reddito, lasciando immune il patrimonio. Si tratta, naturalmente, di concetti relativi dal momento che in concreto non è possibile distinguere i due significati del termine. L'incisione del patrimonio dipende non solo dalla struttura dell'imposta di cui si tratta; ma anche dalla concorrenza delle altre imposte, dall'andamento della curva d'utilità del reddito percepito dal contribuente, cioè dal grado di contraibilità dei suoi bisogni, dall'impiego delle spese pubbliche, dalle condizioni del mercato e redditività del patrimonio, dalle prospettive future sulla redditività del patrimonio, in quanto si ripercuotano sulla sua valutazione, ecc. In definitiva, la natura dell'imposta patrimoniale non dipende esclusi-

vamente dalle modalità e dal quantum del prelievo stesso, quanto da tutte le circostanze che caratterizzano il mercato.

La definizione del patrimonio ai fini di questa imposta è altrettanto importante quanto la definizione di reddito ai fini dell'imposta di ricchezza mobile o delle altre imposte mobiliari e fondiarie del nostro sistema tributario. Senonchè, il concetto di patrimonio è stato scarsamente elaborato nella dottrina sia economica che fiscale.

Senza addentrarci in discussioni che potrebbero trovare altrove una sede più opportuna, possiamo porre a base del nostro concetto di patrimonio un criterio che serva ad evitare doppie imposizioni o salti d'imposizioni nei confronti dell'imposta sul reddito. Quindi, dal punto di vista fiscale, potremo definire il patrimonio come ogni bene economico d'un individuo di qualunque specie e di qualunque origine, che ad un dato momento è in possesso di un contribuente, che non costituisca reddito ai sensi delle leggi sulle imposte dirette reali di ricchezza mobile e fondiarie.

§ 2. — *Funzioni dell'imposta nel sistema tributario.*

L'imposta ordinaria sul reddito può trovare una logica sistemazione nel sistema tributario di un paese considerandola da tre punti di vista:

1) come imposta sugli incrementi patrimoniali;

2) come modalità tecnica per accentuare la progressività del sistema tributario;

3) come modalità tecnica per discriminare i redditi già colpiti in sede d'imposte sul reddito.

Esaminiamo brevemente queste tre modalità per trarne le debite conseguenze relative al nostro sistema tributario.

§ 3. — *Imposta sul patrimonio come mezzo per colpire gli incrementi patrimoniali.*

Si può invocare, e s'invoca da qualche parte, un'imposta patrimoniale allo scopo di colpire una determinata classe di contribuenti o d'imponibile che presentono una capacità contributiva più spiccata. Questa maggior capacità contributiva troverebbe la sua giustificazione in due motivi diversi:

In primo luogo per il fatto che durante un certo periodo il contribuente è riuscito a sfuggire alle imposte sul reddito, in tutto o in

parte, e, quindi, ha potuto risparmiare più fortemente degli altri contribuenti, capitalizzando, così, in certo modo, una rendita del contribuente. Con un'imposta congegnata sugli incrementi patrimoniali si verrebbe a penalizzare questo contribuente evasore e prendere dal suo patrimonio, in quanto accresciuto, ciò che non si è riusciti a prendere dal suo reddito.

In secondo luogo si giustificherebbe, in quanto il contribuente, il quale vede accrescersi il suo patrimonio in un certo periodo di tempo, presenta, per questo semplice fatto, una maggior capacità contributiva rispetto a colui che lo mantiene immutato. Questa maggior capacità contributiva è dovuta sia al fatto che è riuscito ad accumulare una parte del suo reddito e quindi, ha potuto soddisfare in modo adeguato i suoi bisogni, conservando un certo margine, sia al fatto che il patrimonio, a sua volta, producendo un reddito, gli assicura un miglioramento della sua posizione economica che, almeno in un momento iniziale, fino quando, cioè, non si sarà adattato come psicologia e come conformazione dei gusti alla nuova situazione, verrà a godere di una rendita. Senza contare che il patrimonio costituisce per il suo possessore una riserva efficiente per ogni eventualità. Per conseguire questo scopo si propugna un'imposizione patrimoniale che permetta di confrontare ad intervalli di tempo regolari, ad esempio d'un quinquennio, due situazioni patrimoniali dello stesso contribuente e determinare così, eventuali incrementi patrimoniali, incrementi che dovrebbero essere assoggettati ad un tasso progressivo.

Uno schema del genere urta contro difficoltà d'ordine teorico e d'ordine pratico. Di ordine teorico, perchè una tassazione del genere significherebbe discriminazione fiscale a carico di chi risparmia, con tutti gli effetti che ne possono derivare, ed in secondo luogo, perchè volendo punire gli evasori fiscali (o, meglio, quella parte di evasori fiscali che non hanno consumato il frutto dell'evasione) bisognerebbe stabilire una percensuale fissa di reddito annuo accertato dalle imposte dirette come quota presumibile di risparmio da parte dei contribuenti. Per quanto tale percentuale possa venir modulata a seconda del reddito annuo, e anche a seconda della qualità del reddito, tuttavia costituirebbe sempre una presunzione giuridica uniforme, media e, quindi, una formula che contrasterebbe sostanzialmente con le situazioni più svariate, soggettive, mutabili da individuo ad individuo e che fanno sì che un individuo riesca a risparmiare, a parità di ogni altra circostanza, una percentuale molto notevole del proprio reddito, mentre un altro individuo risparmia poco o nulla.

Elementi psicologici, come la parsimonia e le abitudini dell'individuo, influiscono più ancora che la condizione economica sulla percentuale di risparmio.

Da un punto di vista concreto, un'imposta congegnata su queste basi presenterebbe delle estreme difficoltà. Perchè abbia senso il confronto di un patrimonio in due momenti diversi, è necessario che il patrimonio sia al momento iniziale che a quello terminale, venga ricostituito in tutti i suoi elementi. Se ciò non è possibile perchè uno solo di questi elementi non è suscettibile di accertamento, tutta l'impalcatura viene a cadere. Infatti, nessuna garanzia potrebbe venir concessa nè al fisco nè al contribuente, perchè nell'intervallo tra i due accertamenti pur non mutando l'ammontare complessivo del patrimonio, ma semplicemente la sua composizione qualitativa (attraverso uno spostamento dagli elementi inizialmente non accertati a quelli successivamznte accertati o, per converso, attraverso una messa in luce d'alcuni elementi patrimoniali inizialmente investiti in beni non accertabili) varierebbe l'ammontare accertabile creando così un incremento imponibile puramente fittizio.

Si verrebbe così a creare un premio per certi tipi d'investimenti ed una penalità per gli altri. Le conseguenze sul mercato potrebbera esser sensibili e non tutte favorevoli al progresso economico.

Per scendere al concreto, si pensi che è necessario applicare una imposta assolutamente personale, in cui cioè si riesca a fare il coacervo di *tutti* gli elementi patrimoniali attivi, nonchè di quelli passivi, appartenenti allo stesso contribuente, persona fisica. Ciò implicherebbe il mantenimento permanente dell'attuale nominatività delle azioni, l'introduzione di una nominatività per i titoli dello Stato, l'accertamento, con conseguente violazione del segreto bancario, dei depositi bancari e postali, nonchè l'accertamento del denaro che altrimenti potrebbe costituire un buon rifugio e dare luogo a notevoli fenomeni di tesoreggiamento. Se pure è conveniente e possibile fare tali accertamenti una volta tanto in tema d'imposta straordinaria sul patrimonio, ciò diviene assurdo ed estremamente pericoloso vuoi per le finanze dello Stato, vuoi soprattutto per il sistema economico, in sede d'imposta ordinaria sul patrimonio che esige un accertamento continuativo e permanente.

Di ciò si è reso perfettamente conto il nostro legislatore quando nell'istituire l'imposta ordinaria sul patrimonio ha espressamente esentato, tra l'altro, il denaro, i titoli di debito pubblico, i depositi bancari, limitando il coacervo dei beni ai fini del minimo imponibili e della detrazione delle passività soltanto agli altri beni non sopra

indicati. Questi ostacoli d'ordine generale e sopratutto di carattere concreto, rendono impossibile l'applicazione d'una imposta congegnata nel modo ricordato. Eventuali guadagni di congiuntura o incrementi di valore dovuti a situazioni di mercato dovranno venire accertati da imposte speciali sul tipo dei contributi di miglioria degli enti locali, o assoggettando, come viene fatto negli Stati Uniti d'America, all'imposta ordinaria sul reddito gli incrementi dei singoli elementi patrimoniali realizzati in periodi di tempo brevi od in periodi di tempo lunghi. (Come è noto negli Stati Uniti questi tipi d'incrementi vengono colpiti con gravami discriminati).

§ 4. — *Imposta ordinaria sul patrimonio come modalità di progressione.*

È questa la tesi più corrente nella dottrina finanziaria ed avanzata in Italia dal Benini in alcuni suoi studi relativamente recenti.

Bisogna richiamarsi agli studi sulla concentrazione del reddito e del patrimonio. Com'è noto, mentre la distribuzione dei redditi tradotta graficamente su doppia scala logaritmica segue un andamento rettilineo, invece la distribuzione individuale del patrimonio rappresentato graficamente su doppia scala logaritmica dà non già una retta, ma una curva ad andamento decisamente parabolico. Chiamando con log. y i logaritmi del numero dei possessori di un reddito o di un patrimonio superiore a x e chiamato log. x i logaritmi dei redditi limite considerati, essendo A una costante, la funzione che rappresenta la distribuzione del reddito si esprime con la seguente formula:

$$\log. y = A - A\, x \log. x$$

mentre la funzione relativa ai patrimoni sarebbe rappresentata dalla seguente equazione:

$$\log. y = xl\ (\log. x)^2$$

Dal confronto di queste due equazioni si può fare un'osservazione molto semplice ma assai notevole ai fini delle presenti considerazioni: la curva di distribuzione dei redditi è diversa da quella dei patrimoni. Applicando questa conclusione al campo tributario si può dedurre che un'imposta commisurata in un determinato modo sul patrimonio incide in modo diverso sul reddito globale. In altre parole, un'imposta proporzionale cessa d'esser tale rispetto al reddito globale su cui incide e viene meno, quindi, la piena identità affermata da qualche studioso d'una imposta sul reddito, tanto se viene commisurata indirettamente attraverso la base patrimoniale, quanto se

basata immediatamente sul reddito. Ma i ragionamenti vanno più oltre. Il Benini in prima linea si è posto il quesito se esiste una legge di correlazione tra redditi e patrimoni. E riferendosi ad un individuo medio o tipico il Benini formulò le seguenti leggi empiriche:

a) se i redditi crescono in proporzione geometrica per due, i patrimoni corrispondenti crescono all'incirda in progressione geometrica per tre, o in altre parole, ad un reddito doppio di un altro corrisponde un patrimonio non doppio ma triplo;

b) le professioni accessibili agli individui forniti di patrimoni inegualmente elevati sono tanto più remunerativi quanto più elevato è il patrimonio. Nello stesso tempo, però, col crescere del patrimonio cresce il numero d'individui che potendo vivere del puro reddito di capitale non godono di redditi del lavoro;

c) conseguenza d'indole finanziaria è che un'imposta proporzionale commisurata sul patrimonio si comporta come se fosse una imposta progressiva sul reddito.

Naturalmente la validità delle predette constatazioni non è assoluta.

Lo stesso Benini avverte che per i redditi minimi la progressione geometrica dell'aumento dei corrispondenti patrimoni è inferiore al rapporto 1 : 3, per i redditi più elevati la progressione geometrica stessa è invece maggiore del rapporto 1 : 3. Non si tratta, quindi, d'una progressione già attenuata all'inizio della serie, è più accentuata alla sua fine.

Questi principi sembrano a prima vista molto importanti per le applicazioni che possono trovare nel campo finanziario.

Accogliendo, comunque, la concezione classica d'una stretta interdipendenza tra variazione dei redditi globali e variazione dei patrimoni, ne risulta che ove si voglia istituire un'imposta progressiva sul reddito globale ad esempio dell'1 % al 10 %, l'imposta patrimoniale potrebbe non esser proporzionale, ma progressiva o regressiva, a seconda del rapporto che intercede tra concentrazione dei patrimoni e concentrazione dei redditi.

Un esame più approfondito del problema e delle premesse ricordate in precedenza, porta ad una conclusione concreta diversa da quella generalmente accolta sul problema che c'interessa, infirmando soprattutto il principio ricordato ed universalmente accolto dopo l'autorevole elaborazione del Benini e l'appoggio del Barone, che l'imposta sul patrimonio costituisce un'imposta progressiva perequata sul reddito globale.

I ragionamenti che precedono poggiano, infatti, su d'una premessa

oggettiva, che, senza sembrare, intacca l'applicazione pratica nel campo tributario. È esatto che ad una certa distribuzione dei redditi corrisponda una distribuzione diversa dei patrimoni. Non sembra altrettanto esatto, invece, che un'imposta sul patrimonio agisce sul reddito globale dei contribuenti con la stessa funzione con cui divergono fra di loro le due distribuzioni ricordate. Infatti, alla base di tutti i ragionamenti che precedono, sta l'ipotesi dell'individuo medio e dell'individuo tipico per il quale ad una serie di patrimoni corrisponde una certa distribuzione di redditi globali. È un ragionamento che vale per la massa dei casi, ma che non vale necessariamente per i singoli casi. Viceversa, se consideriamo la distribuzione di redditieri per classe di reddito, in funzione di date classi di patrimoni, troviamo che la correlazione soggettiva personale tra reddito e patrimonio non è affatto così stretta come potrebbe sembrare. Quest'osservazione, del resto, non è che l'applicazione dei canoni fondamentali della statistica per cui « l'elemento, che è tipico per la massa, può figurare come caso di deviazione nei gruppi scelti di questa », oppure per cui « funzioni o manifestazioni discontinue per l'individuo diventano continue per la massa ».

Cioè, considerando gli stessi individui in funzione dell'elemento patrimonio e dell'elemento reddito, vediamo che nei confronti d'un dato individuo con un'unità di patrimonio e di reddito, un altro individuo con una doppia quantità di patrimonio avrà un reddito probabilmente diverso dal triplo dell'individuo precedente. Pur avendo in media quella classe di possessori un reddito triplo, vi sarà chi avrà un reddito maggiore, chi uno inferiore del doppio, pur sussistendo sempre in media per la classe degli individui il rapporto più volte detto. Ma nel gruppo, i singoli casi si disperdono rispetto al reddito tipo, con una frequenza via via decrescente.

I dati disponibili per tale dimostrazione non sono frequenti, essendo necessaria una tabella a doppia entrata che contenga la distribuzione di frequenza dei censiti in funzione di due variabili nello stesso tempo: distribuzione dei patrimoni e dei corrispondenti redditi. Tuttavia, da alcune tabelle riportate dal Lasorsa e da altri, si vede che statisticamente tale affermazione, riesce comprovata. Calcolando con una certa approssimazione, si può osservare che pur corrispondendo ad ogni classe di patrimonio (e per ogni patrimonio centrale della classe) una data classe di reddito (o un valore centrale di reddito) più frequente, tuttavia, data l'enorme dispersione di frequenza attorno al reddito centrale considerato, non si può ri-

tenere tipica quella data classe di reddito in corrispondenza del patrimonio preso in esame.

Dai dati statistici che si sono richiamati più sopra, risulta che la stessa imposta sul patrimonio può avere un grado di incidenza che essa ha sul reddito tipico che per metà dei contribuenti può essere maggiore o minore di circa il 43 % della incidenza sul reddito effettivo dei singoli soggetti ; tale percentuale di maggiore o minore incidenza si eleva al 64-81 % rispetto al reddito tipico se si considerino i 3/4 di contribuenti.

Quindi, volendo considerare l'imposta sul patrimonio come un'imposta sul reddito globale, dobbiamo ammettere la possibilità di accogliere nel sistema tributario italiano un'imposta diretta sul reddito a carattere spiccatamente sperequato.

Del resto, lo stesso Benini nel sostenere la sua tesi non si spinge troppo oltre, riconoscendo ripetutamente il valore delle critiche ricordate. Infatti, il Benini scrive che le verifiche tentate in base a tavole a doppia entrata di redditi totali e di patrimoni, in diversi paesi, non forniscono prova nel senso univoco della legge sulla relazione che passa tra redditi totali e patrimoni concomitanti ed il Benini ricorda alcune cause che fanno venire meno questo principio. Più esplicitamente il Benini ultimamente è giunto alla conclusione che: « bisogna tuttavia riconoscere che finora le tavole a doppia entrata registrano così grandi dispersioni attorno alla norma da ridurre a ben poco l'importanza pratica del principio ».

Ciò induce a pensare che l'imposta commisurata sul patrimonio non può venir considerata come un'imposta sul reddito globale.

Potrebbe esserlo soltanto in un sistema economico molto arretrato, quando il sistema tributario è semplice e rudimentale, l'imposta sul reddito è sconosciuta, o quasi. In tal caso la scelta del patrimonio quale base dell'unica imposta sul reddito non sembra inopportuna, dal momento che l'importanza dell'apporto patrimoniale è press'a poco uguale in tutti gli investimenti, mentre d'altro lato, il rapporto tra il reddito netto ed il reddito lordo si mantiene in proporzioni abbastanza costanti nei vari casi. Perciò, colpendo con un'aliquota proporzionale il patrimonio, manifestazione più evidente della capacità contributiva, nell'economia più retrograda si colpisce pure il reddito globale in proporzione del suo ammontare, senza sensibili ripercussioni col notevole vantaggio di eliminare le difficoltà tecniche connesse con l'atteggiamento dell'imposta sul reddito. Man mano che il sistema economico si evolve, e, quindi, si manifesta sempre più evidente la separazione della classe dei pro-

duttori proprietari da quella dei produttori salariati, il reddito patrimoniale si separa da altre forme di reddito ed assume manifestazioni sempre più diverse nei singoli casi. La base patrimoniale cessa, quindi, d'essere un indice del reddito globale. Deve venire, perciò, abbandonato e sostituito da un'imposta generale sul reddito a base reale. Fenomeno, questo, che nella storia dei sistemi tributari riesce molto evidente.

Da un punto di vista concreto anche per questa funzione, cui si vorrebbe far assolvere l'imposta patrimoniale, si possono muovere parte delle obiezioni mosse alla giustificazione precedente. Poichè si vuol colpire il reddito globale, bisognerebbe, quindi, accertare anche il patrimonio *complessivo netto* di ciascun contribuente, e ciò implica l'accertamento di quei cespiti patrimoniali sulla cui inopportunità d'accertamento è inutile fermarsi (denaro, depositi, titoli dello Stato e titoli azionari). Solo colpendo il patrimonio netto complessivo si può costituire una base parallela al reddito netto complessivo.

D'altro lato, a meno che non ci si voglia rimettere alla progressività naturale rappresentata dalla divergenza tra i diversi indici di concentrazione, bisogna che si dia una certa progressività o regressività all'aliquota sul patrimonio, altrimenti la progressività risulterebbe automatica in funzione della divergenza tra le due concentrazioni. Tutto ciò implica sempre e di nuovo, accertamenti del patrimonio complessivo netto, unica base di una determinata progressività.

§ 5. — *Imposta sul patrimonio come mezzo di discriminazione tributaria.*

Rimane, quindi, da stabilire la terza funzione dell'imposta patrimoniale, cioè la discriminazione dei redditi.

Il problema della ripartizione delle imposte tra i singoli contribuenti presenta diversi aspetti di cui alcuni hanno richiamato da tempo l'attenzione degli studiosi (come il problema della progressività delle imposte e quello della tassazione del risparmio), altri, invece, hanno suscitato meno discussioni, forse anche perchè nei tempi passati non presentavano i caratteri d'urgenza e profondità che presentano attualmente.

Tra questi, la natura del reddito quale criterio di ripartizione. Si può dire che la capacità contributiva dei singoli è la risultante di due fattori: ammontare del reddito netto complessivo percepito

dal contribuente e composizione o natura economica del reddito medesimo. Sotto questo profilo il reddito fondato, di fronte a quello del lavoro, ed a parità di ammontare, presenta tra le caratteristiche di minore importanza, ai fini del presente studio, le seguenti, che si traducono in una maggiore capacità contributiva:

— è un *reddito indipendente da ogni sforzo attuale* del suo possessore. Impropriamente lo si chiama reddito gratuito. Normalmente è il risultato di un'accumulazione precedente, poco importa se ad opera dello stesso possessore o di altra persona. Infatti, il lavoratore puro trova un limite rigoroso nell'espansione del suo reddito: l'impiego totalitario delle sue facoltà fisiche. Il capitalista puro (cioè colui che gode esclusivamente di un reddito da capitale senza impiegare il proprio lavoro personale) oltre al suo reddito di capitale ha ancora disponibile come fonte di reddito tutto il suo lavoro che può sempre impiegare per procurarsi un reddito addizionale a quello goduto in precedenza. Si può dire che il possessore d'un patrimonio che non sia pure lavoratore, possiede oltre alla capacità contributiva effettiva una capacità contributiva addizionale per un reddito allo stato potenziale.

— è un *reddito permanente*. Non essendo frutto del lavoro, non è condizionato alla vita ed alla prestazione dell'opera personale da parte del contribuente; può venir goduto continuamente anche da terze persone alle quali venisse eventualmente trasmesso. Il reddito di lavoro, è suscettibile di sospensione: infatti, per potersi considerare un vero e proprio reddito netto, destinabile integralmente al soddisfacimento dei bisogni attuali, abbisogna di una quota annua d'accantonamento. Solo così il suo beneficiario può mantenere inalterate le possibilità di consumo quando le possibilità di lavoro cessano (o per vecchiaia o per morte, o per invalidità) o quando vengono temporaneamente sospese (o per disoccupazione, o per malattia) o quando vengono definitivamente menomate (per infortunio).

Il reddito fondato *presuppone l'esistenza d'un patrimonio*. Ora, il solo possesso d'un patrimonio — nel caso limite anche infruttifero, purchè abbia un valore di scambio — rappresenta, almeno in uno stato potenziale, una migliore condizione economica per il suo possessore che non per chi non lo possiede. Dato che il patrimonio può venir sempre consumato e perciò trasformato in reddito, il proprietario ha sempre in riserva una serie di redditi allo stato potenziale.

Tutti questi elementi indicano chiaramente che il reddito fon-

dato si può considerare, da un punto di vista astratto, come un reddito maggiormente imponibile, naturalmente a parità d'ammontare e di periodo di tempo considerato, del reddito non fondato. È perciò in grado di sopportare degli oneri tributari addizionali.

Da questo ragionamento segue l'opportunità d'una discriminazione del trattamento tributario dei due tipi di reddito assoggettando il reddito fondato ad una pressione maggiore. L'entità di questi oneri addizionali viene valutata però, con criterî di carattere concreto, nè sembra utilmente valutabile in termini astratti.

Tra le modalità con cui tale principio viene attuato nei sistemi tributari moderni si possono considerare le seguenti:

a) discriminazione in sede d'imposte dirette, reali, sul reddito, attraverso l'applicazione di aliquote diverse sui vari tipi di reddito;

b) discriminazione in sede d'imposte autonome, creandosi a fianco dell'imposta sul reddito un'imposta ordinaria sul patrimonio con carattere puramente complementare nei confronti delle imposte reali sul reddito;

c) discriminazione in sede d'imposte a carattere patrimoniale come sopra, ma a riscossione saltuaria.

a - La discriminazione in sede d'imposta sul reddito viene effettuata in due modi: o applicandosi aliquote diverse alle singole categorie o schedule in cui sono divisi i varî tipi di reddito nell'ambito dell'imposta generale sui redditi o applicando un'aliquota uniforme ma ammettendo degli abbattimenti sui redditi di lavoro;

b - la discriminazione può venir fatta creando, a fianco della imposta generale sui redditi, un'imposta ordinaria sul patrimonio. È questa, la soluzione adottata dalla Confederazione nord-americana dove oltre all'imposta sui redditi esiste a favore degli Enti locali (Stati ed Enti minori) un'imposta commisurata sull'ammontare patrimoniale. Così il reddito annuo, viene assoggettato ad una sola imposta o ad entrambe a seconda che il reddito accertato provenga dal lavoro puro del contribuente (assoggettato all'imposta sul reddito) oppure dal possesso d'un patrimonio (oltre all'imposta sul reddito che colpisce i frutti del patrimonio, il contribuente deve l'imposta commisurata al suo patrimonio);

c - talvolta la discriminazione nel trattamento tributario tra categorie abbienti e categorie non abbienti vien fatta in modo saltuario creandosi imposte speciali ed autonome a carico della proprietà, riscosse non annualmente come la precedente, ma in un modo discontinuo. Rientrano in questo gruppo i sussidi straordinari

che venivano concessi al sovrano nel Medioevo ed il sistema delle prestanze, usate largamente dai Comuni italiani, che diede luogo nello stesso tempo, ad un notevole sviluppo del credito pubblico ed alla istituzione di un'imposta generale sul patrimonio.

Rientrano in questo gruppo le imposte sui trasferimenti della ricchezza, quelle sulle successioni in particolare, le quali, sostanzialmente e normalmente rappresentano delle vere forme d'imposizione straordinaria sul patrimonio.

In merito a questa forma d'imposizione, si è osservato che l'imposta sul patrimonio non deve assumere necessariamente la forma d'imposta annua, ma può venir concepita anche sotto forma d'imposta da riscuotersi saltuariamente sui singoli componenti patrimoniali in occasione del loro trasferimento a titolo gratuito, od a titolo oneroso.

Quale di queste forme è la migliore per attuare la discriminazione tributaria desiderata ?

La prima via (applicazione di aliquote diverse nella imposta generale sui redditi) presenta indubbiamente l'inconveniente dello arbitrio sull'attribuzione del relativo peso al capitale nei singoli redditi e quindi il rapporto da istituire tra aliquota e aliquota, nel classare i singoli redditi della rispettiva categoria. Tale differenziazione viene attuata, invece, automaticamente con la consistenza dell'imposta sul patrimonio e dell'imposta sul reddito. L'arbitrio esiste, in tal caso, solo nel rapporto da attribuire al gettito dell'imposta sul patrimonio nei confronti di quello dell'imposta sul reddito. E tale arbitrio viene risolto con criteri politici, o comunque, extraeconomici. L'imposta sul patrimonio, in questo modo, agisce automaticamente come mezzo di discriminazione tra redditi fondati e redditi non fondati, tassando i primi ed esentando i secondi.

Non sembra inopportuno, ancora, mettere in rilievo che l'imposta patrimoniale può compiere tale funzione tanto meglio quanto più si asside su basi reali. L'imposta patrimoniale concepita su basi personali (che si dovrebbe accogliere, invece, ove si accettasse la tesi del Benini) rispecchia logicamente, la situazione globale del contribuente e tiene conto perciò, anche degli elementi attivi e passivi che sono relativi alla sua prestazione personale ed alla sua situazione di famiglia : elementi estranei alle imposte reali sul reddito che la patrimoniale è chiamata ad integrare.

Un'altra funzione dell'imposta patrimoniale è la tassazione di un reddito virtuale. Il concetto di base imponibile è andato continuamente evolvendosi nel tempo ; dalla commisurazione della su-

perficie dei terreni, si è passati alla imposizione del loro prodotto lordo, poi estesa anche ai proventi di carattere mobiliare. Un ulteriore passo si è compiuto tassando il reddito netto, depurando, cioè, il reddito lordo delle spese di produzione, fino a giungere alla tassazione del reddito globale del contribuente, passando da criterî oggettivi a criterî soggettivi. Qualche studioso, come l'Einaudi, ha dimostrato come gran parte delle imposte che compongono i sistemi tributari moderni, hanno la proprietà di esentare — sia pure con una larga approssimazione — il reddito risparmiato.

Ricordo ciò, per mettere in evidenza come una certa evoluzione esista nell'imposizione man mano che il sistema economico si evolve e si trasforma; ed una volta di più si verificano le conseguenze d'una stretta interdipendenza tra il sistema economico ed il sistema finanziario.

Questa però, non è la sola direttiva su cui si evolve ogni sistema tributario: il concetto di reddito imponibile va sviluppandosi. In molti campi si è abbandonata la tassazione del reddito effettivo, concreto, per colpire invece un reddito fittizio. Così nel campo dei redditi fondiari in luogo di colpire il reddito effettivo, anno per anno, si preferisce colpire un reddito ordinario e normale. Una tassazione così congegnata tanto caldamente propugnata dall'Einaudi costituisce un vero premio di coloro che per propria opera riescono a realizzare un reddito superiore a quello astratto, normale, che viene tassato. È un principio nettamente produttivistico tradizionale della finanza italiana, che si fa risalire a Pasquale de Miro, Pompeo Neri, Gian Rinaldo Carli, Carlo Cattaneo, e che Messedaglia tradusse in pratica col sistema catastale nelle imposte fondiarie.

L'imposizione patrimoniale rientra in quest'ordine di idee e serve ottimamente ad integrare il concetto di reddito da colpirsi. Infatti, l'imposta sul patrimonio permette la tassazione di un reddito virtuale, astratto, così da esonerare automaticamente dall'imposta certe parti del reddito nominale, assunto a base delle imposte dirette e che costituiscono gli elementi incitatori, a guisa di premio, degli elementi dinamici e progressivi del sistema economico.

A differenza dell'imposta sul reddito che lo colpisce nel suo intero ammontare nominale, quella sul patrimonio permette, di conseguenza, la costituzione di rendite positive o negative del contribuente a seconda del posto che occupa nel dinanismo del sistema economico.

La teoria economica insegna che il tasso d'interesse, quale si manifesta sul mercato in un certo momento, è unico: forze econo-

miche su cui è inutile fermarci tendono a livellare i singoli saggi. Nei limiti in cui ciò si verifica, viene a mancare una ragione specifica per la coesistenza di un'imposta commisurata sul valore patrimoniale a fianco di un'imposta commisurata sul reddito. La loro consistenza sembra opportuna solo in quanto la risultante delle variabili non sia la medesima. Ora, come è noto, quest'uniformità riguarda il tasso d'interesse puro (parte dell'interesse globale) che rappresenta il prezzo pagato per l'uso del capitale e che tende ad adeguarsi alla sua produttività marginale. Ma quando si procede alla capitalizzazione di un reddito, si tien conto d'un complesso di elementi addizionali positivi o negativi, che vengono aggiunti all'interesse precedente, dando luogo a diversi valori patrimoniali, a parità di reddito effettivo, o, in altri termini, costituiscono redditi nominali divergenti a parità di valore patrimoniale.

Diamo uno sguardo ai principali di questi elementi addizionali:

a) l'elemento rischio è indubbiamente il principale elemento negativo di reddito, che contribuisce a rendere il reddito effettivo minore di quello nominale. Sembra logico che un capitale di 100 il quale corre il 10 % di probabilità di venir perduto durante l'anno, dia un reddito globale pari al tasso d'investimento normale di mercato, 1, più 10. Ma questa entità (1 + 10) non rappresenta reddito che per la sola quantità relativa ad 1. Il 10 ulteriore non è reddito: è premio d'assicurazione, che il possessore del patrimonio potrebbe anche versare — se le condizioni tecniche lo permettessero — ad un assicuratore in compenso della garanzia contro la perdita che c'interessa. L'imposta sul reddito, a torto, tassa (1 + 10) invece che solo 1. Dal momento che la capitalizzazione di quel reddito avviene sulla base di 1 e non di (1 + 10) l'imposta sul patrimonio, colpendo solamente 1, attraverso il suo valore di capitalizzazione applica non solo un canone di equità tributaria, non osservato dalla altra imposta, ma altresì un principio nettamente produttivistico. Infatti, l'elemento rischio è proprio dell'economia dinamica, mentre la certezza è proprio quella statica. Il fattore rischio è conseguenza del fattore dinamismo, in quanto solo se la collettività ritiene opportuno seguire vie e procedimenti nuovi, e perciò di esito incerto, preferendoli a quelli sicuri ma antiquati, al sistema economico o a qualche suo settore si potrà imprimere un certo dinamismo. E nella massa dei casi, non vi è via nuova, non ancora seguita ed esperimentata da altri, che non dia luogo ad incertezze circa il suo esito. Si può dire, quindi, con larga probabilità d'avvicinarsi alla realtà, che attraverso l'imposizione patrimoniale si viene ad esentare la parte

del reddito nominale corrispondente al rischio concedendo, di conseguenza, un premio — nei confronti dell'imposta sul reddito — agli elementi dinamici del sistema economico;

b) la tradizione, la consuetudine, motivi effettivi di carattere extraeconomico in genere possono dirigere gli investimenti verso certe forme patrimoniali anzichè verso certe altre, mentre la particolare avversione verso certi investimenti fa sì che da essi i proprietari di un patrimonio rifuggano. Questa particolare affezione o avversione si traduce in un reddito psicologico, dovuto al sentimento di piacere o dispiacere che il proprietario di un bene prova per il semplice possesso di quel bene indipendentemente dal suo reddito. Questo sentimento o reddito psicologico, positivo o negativo, si aggiunge al reddito monetario ed essendo entrambi — per quanto diversi — redditi effettivi, si sommano per dare il tasso di investimento puro sulla cui base il proprietario procede alla capitalizzazione del proprio reddito. Così se R è il reddito monetario e P il reddito psicologico di quell'investimento, il tasso di investimento puro sarà $(R + P)$ ed il patrimonio corrispondente quello che risulterà dalla sua capitalizzazione. Ora, l'entità P (reddito psicologico) determina uno spostamento negli investimenti rispetto alla posizione ottima, e rappresenta, perciò, una situazione di minor convenienza economica per la collettività almeno quale è valutabile in termini monetari. Tassando, l'imposta sul reddito, solo la parte monetaria R ed esentando P, si viene a colpire una parte maggiore di reddito di quanto lo faccia l'imposta sul patrimonio (a seconda che P sia negativo o positivo). Perciò, si può dire, quest'ultima forma di tassazione spinge i proprietari verso gl'investimenti più conformi alla posizione ottima. Infatti, ove l'investimento sia particolarmente affettivo, l'imposta patrimoniale colpisce $R + P$, maggiore del reddito nominale, ove sia repulsivo, colpisce $R - P$ solamente, minore del reddito nominale;

c) la prospettiva di futuri aumenti del valore patrimoniale d'un bene, per azione indipendente dal proprietario come nel caso delle aree edilizie d'una città in sviluppo, può determinare il proprietario a scontare sul reddito attuale il maggior guadagno futuro, quindi ad accontentarsi del tasso di investimento normale ma diviso tra reddito presente (che può essere anche uguale a zero come per le aree fabbricabili) e reddito futuro. L'imposta sul reddito colpisce solo la prima parte e non la seconda, mentre quella patrimoniale grava su entrambe. L'imposta patrimoniale ha un carattere produttivo perchè questi investimenti non rappresentano normalmente un'utilità ben definita per il sistema economico, dal momento che

l'aumento di valore dipende da circostanze diverse da quelle proprie dell'investimento stesso. Naturalmente, si può avere il caso contrario. Così, ad esempio, se tra momento dell'investimento d'un capitale e momento in cui da questo capitale si possono trarre i frutti, decorre un certo periodo di tempo, per tutta ia durata di questo periodo, l'imposta patrimoniale viene percepita, mentre al contrario non sarebbe gravata quella sul reddito. E questo caso che può riferirsi ad ogni investimento produttivo, riesce dannoso anche agli elementi attivi del sistema economico.

d) Molte altre considerazioni si potrebbero fare su questo tono. È inutile ricordare come il tasso di rendimento varia a seconda dello stadio in cui si trova il sistema economico. Nello stesso momento storico, inoltre, il tasso può divergere nell'ambito della stessa nazione, da una regione all'altra, dalla città alla campagna, a seconda del grado di sviluppo delle singole zone di territorio. Ora, se si verificano queste ipotesi, un'imposta sul patrimonio rispetto a quella commisurata sul reddito, riesce più favorevole per le economie più arretrate: spesso si riscontra, infatti, che nelle campagne, essendo più scarso il capitale disponibile, il tasso d'investimento è più elevato. L'imposta sul patrimonio dovrebbe quindi, a parità di altre circostanze, riuscire più favorevole agli investimenti rustici anzichè agli investimenti in beni urbani. Tuttavia, questo principio generale va limitato nel caso del valore dei beni rustici perchè da un lato vi sono elementi che mascherano l'effettiva maggiore elevatezza del tasso d'investimento nei beni rustici (minori rischi, formazione della rendita, ecc.) ed altri elementi perturbatori che dànno luogo a tassi d'investimento anormalmente bassi (attaccamento del contadino alla terra, possibilità di compensare il minor rendimento del capitale impiegato con una più larga utilizzazione della forza di lavoro proprio e della propria famiglia, ecc.).

Da questi esempi si può ricavare la conclusione seguente: l'imposta sul patrimonio, colpendo un reddito virtuale colpisce più fortemente di quanto lo faccia l'imposta sul reddito guadagnato o consumato, gli investimenti a rendimento nominale basso o nullo, e segue così un criterio di discriminazione che si affianca a quello comunemente effettuato tra redditi di lavoro e redditi di capitale. Stimola i capitali a basso reddito a migliorare la loro forma d'investimento ottenendo una redditività maggiore o spinge i capitalisti, ove tale incremento di redditività non sia possibile, a disinvestire i capitali da questi cespiti per investirli in altri. D'altro lato, i beni che non danno reddito monetario; dopo colpiti dall'imposta patrimoniale,

divengono beni a reddito negativo. Un patrimonio che dà un rendimento di gran lunga più elevato di quello medio viene, invece, favorito dall'imposta commisurata sul patrimonio.

Perciò, si può dire che l'imposta sul patrimonio rappresenti, rispetto ad analoga imposta sul reddito, un sistema che premia i detentori di patrimoni a reddito nominale elevato e punisce quelli che possiedono cespiti patrimoniali a basso reddito ed inferiore al medio. E, per converso, sembra si possa dire pure che l'imposta patrimoniale permette di colpire, in certo qual modo, un reddito soggettivizzato, mentre quella normale sul reddito colpisce un reddito oggettivizzato.

§ 6. — *L'imposta sul patrimonio all'estero ed in Italia.*

L'imposta ordinaria sul patrimonio è uno strumento fiscale già da tempo acquisito in molti stati stranieri.

In Germania venne istituita per la prima volta dalla Prussia nel 1893, e successivamente estesa agli altri Stati germanici. Prescindendo dalle imposte straordinarie, la prima disciplina radicale nel dopoguerra è quella del 1922. Attualmente è regolata dalla legge del 16 ottobre 1934. In Olanda, l'imposta venne introdotta su proposta del Pierson nel 1892 ed attualmente è integrata da un'imposta patrimoniale per la difesa (creata nel 1928). In Isvizzera l'imposta è applicata dai Cantoni e trova le sue origini nel lontano Medioevo. In Danimarca la materia è regolata dalla legge 10 aprile 1922, n. 149. In Finlandia l'imposta è disciplinata da una serie abbastanza numerosa di leggi di cui l'ultima a me nota è del 14 gennaio 1938. Negli Stati Uniti d'America l'imposta, quale strumento delle amministrazioni locali, sorse nel periodo coloniale come strumento supplementare rivolto alle persone particolarmente facoltose. Oggi ciascuno Stato regola la materia con norme proprie che divergono, talora profondamente, da Stato a Stato.

Non mi risulta che altri stati oltre a quelli elencati, applichino una vera e propria imposta ordinaria sul patrimonio.

È bene ricordare che l'imposta sul patrimonio in alcuni Stati (Stati Uniti d'America, Svizzera) rappresenta una sopravvivenza d'ordinamenti ormai antiquati che risalgono all'epoca in cui la ricchezza mobiliare era scarsa o inesistente e la tassazione sul reddito non era ancora comparsa. In alcuni casi (Olanda, Germania, Danimarca, Finlandia) l'imposta è stata introdotta più recentemente e rappresenta uno degli elementi del sistema tributario.

In ogni modo, in tutti questi ordinamenti è riconosciuto che l'imposta deve incidere sul reddito effettivo. Tanto è vero che nelle statistiche fiscali dei paesi europei l'imposta sul patrimonio dà un gettito che rappresenta una percentuale relativamente modesta del gettito tributario globale. È chiara, pertanto, la funzione integrativa rispetto alle altre imposte. Nè sostanzialmente diversa è la situazione negli Stati Uniti d'America. Qui l'imposta fornisce alle finanze pubbliche una percentuale notevolissima del gettito complessivo, ma, per converso, le imposte sul reddito mobiliare sono tuttora scarsamente sviluppate e forniscono alle finanze pubbliche un gettito relativamente modesto. La Property Tax degli Stati Uniti d'America tiene effettivamente il posto, almeno in gran parte, delle nostre tre imposte reali sul reddito. Tanto è vero che l'imposta generale sul patrimonio a poco a poco si è andata spezzettando, attraverso un processo di «classificazione» in una serie d'imposte reali ed attualmente in certi cespiti comincia a venir surrogata dall'imposta sul reddito.

L'imposta sul patrimonio in alcuni Stati è congegnata come un'imposta reale che colpisce le singole categorie di beni economici. Così nei vari Stati degli Stati Uniti d'America. In altri Paesi, invece, come, in Europa, l'imposta ha prevalentemente carattere personale. L'imposta su basi reali ha permesso negli Stati Uniti d'America di discriminare il trattamento fiscale da cespite a cespite. Tale discriminazione ha soprattutto lo scopo di tener conto della diversa evasione fiscale. Nei Paesi in cui viene attuata l'imposta personale vengono colpiti esclusivamente i patrimonî delle persone fisiche o singole o come nucleo familiare. Sono concessi minimi imponibili e detrazioni per carichi di famiglia. L'aliquota, ancorchè l'imposta sia personale si mantiene spesso proporzionale.

La valutazione dei beni rappresenta il punto più debole delle imposte. L'imposta patrimoniale ha un motivo specifico sostanziale solo in quanto il suo accertamento sia indipendente da quello che costituisce la base delle altre imposte. Perciò, la maggior parte degli Stati evita in ogni modo che si valutino per i singoli elementi patrimoniali capitalizzando i redditi accertati in altra sede. I beni fondiarî, di solito, vengono accertati e valutati col sistema catastale e gli altri beni in base al loro valore corrente. Il termine valore corrente, poi, viene inteso nei modi più diversi. Chi si riferisce al valore ad un giorno determinato, chi alla media d'un anno, chi alla media più lunga. Alcune legislazioni tengono conto di determinati elementi, altre di altri ancora. Talvolta, la legge non detta norme precise,

altre volte fissa criteri molto dettagliati circa la sua determinazione.

In via di massima, l'esame degli ordinamenti dell'imposta sul patrimonio, quali vengono attualmente applicati, mette in luce una sostanziale diversità delle soluzioni date ai numerosi problemi ed una divergenza notevole nella natura della imposta in esame e nella funzione che adempie.

In Italia, l'imposta sul patrimonio venne diverse volte proposta.

La prima volta venne proposta dall'Alessio in un suo articolo su «La riforma dei tributi locali» pubblicato nel Giornale degli economisti dell'aprile-maggio 1896. L'Alessio, esaminati gli inconvenienti del nostro sistema tributario d'allora, poneva due principî di riforma: assegnazione allo Stato e agli enti locali di due sistemi tributari indipendenti, necessità di basare il sistema tributario dello Stato sulle imposte personali dirette o indirette ed il sistema tributario degli enti locali sulle imposte reali. Tra le varie riforme che proponeva era l'introduzione, a vantaggio esclusivo dello Stato, di un'imposta personale sul patrimonio, riservando esclusivamente agli enti locali tutte le imposte fondiarie. Il provento dell'imposta patrimoniale avrebbe permesso, in un secondo momento l'abolizione del dazio di consumo. Nello schema dell'Alessio l'imposta era basata sul patrimonio complessivo dell'individuo o dei coniugi al netto delle passività. Per evitare doppie imposizioni nei confronti delle imposte di ricchezza mobile, l'Alessio proponeva di esonerare dall'imposta sul patrimonio le forme di proprietà mobiliare e mista, nonchè la parte di proprietà fondiaria gravata da oneri ipotecari i cui interessi fossero soggetti all'imposta mobiliare. L'Alessio si proponeva in un secondo tempo di trasformare l'imposta di ricchezza mobile in una imposta sui redditi professionali e commerciali, sottoponendo alla imposta sul patrimonio il possesso dei capitali mobiliari e dei crediti. Il minimo imponibile previsto era di 50.000 lire. L'aliquota progressiva del 0,15 al 0,40 %. Da notarsi che quest'imposta era l'unica di carattere personale del nostro sistema tributario.

Il secondo progetto è quello presentato dal Meda nel 1919. Soggetto dell'imposta era ogni singola persona fisica considerata separatamente dagli altri componenti la famiglia. Oggetto: tutto il patrimonio costituito dai beni esistenti nello Stato con esclusione dei beni esistenti fuori del territorio dello Stato. Erano esenti i titoli pubblici, le cose che non danno luogo a redditi monetari (ad eccezione dei gioielli, posaterie, cavalli, ecc.), i valori attuali di rendite vitalizie o temporanee e delle assicurazioni sulla vita. Il patrimonio imponibile era rappresentato dal patrimonio complessivo, netto dalle passività.

Il minimo imponibile era di 10.000 lire per contribuente. Il tasso dell'1 per mille.

I progetti successivi, come quello del Nitti nel 1919, riguardano le imposte straordinarie sul patrimonio.

L'imposta sul patrimonio venne introdotta in Italia la prima volta col R. D. L. 24 novembre 1919, n. 2169. Ma si tratta di una imposta straordinaria sul patrimonio che esorbita dalle presenti considerazioni. In ogni modo, poichè, secondo alcuni studiosi, in gran parte si è trasformata di fatto in ordinaria sul reddito per la lunga ratizzazione, si possono tracciare per sommi capi le principali caratteristiche: oggetto dell'imposta erano i patrimonî posseduti dai cittadini ed esistenti nei confini del Regno. Al 1° gennaio 1920; soggetto dell'imposta era la persona fisica considerata isolatamente dagli altri componenti la famiglia e gli enti il cui patrimonio non potesse attribuirsi per quota parte in proprietà ai singoli soci. Il minimo imponibile venne stabilito in 50.000 lire. L'aliquota progressiva dal 4 ½ % al 50 % per i patrimonî superiori ai 100 milioni. Il pagamento era fissato in venti anni, ridotti a 10 quando il patrimonio era composto per almeno i 3/5 da beni mobili. Con questa lunga ratizzazione l'imposta si trasformò in un tributo ordinario, la cui aliquota effettiva raggiungeva al massimo, se il pagamento effettuato in venti anni, il 2,50 %.

Le imposte, invece, che vennero attuate nel periodo dal 1936 al 1938 sono imposte straordinarie nel vero senso della parola, in quanto colpirono il patrimonio oltre che il reddito.

L'imposta ordinaria sul patrimonio vera e propria venne introdotta per la prima volta col R. D. L. 12 ottobre 1939, n. 1529. Tale imposta assunse, al momento della nascita, un carattere di complementarietà nei confronti delle imposte dirette sui redditi. L'aliquota originariamente fissata al 0,50 %, venne successivamente elevata al 0,75 %. Ciò gli attribuisce il carattere di vera e propria imposta sul reddito. Il secondo carattere fondamentale di tale imposta è la sua generalità, in quanto colpisce tutto il patrimonio costituito da beni esistenti nel Regno, essendo dovuta, altresì, per i beni i cui redditi sono esenti in tutto o in parte dalle imposte ordinarie sul reddito. Il terzo carattere fondamentale dell'imposta è quello della territorialità a somiglianza di quanto avviene per le altre nostre imposte sui redditi. Infatti, sono soggetti all'imposta soltanto i beni esistenti nello Stato, e precisamente i terreni ed i fabbricati situati nel territorio dello Stato, i capitali comunque investiti in base ad atti stipulati nello Stato o a titoli iscritti negli Uffici ipotecari dello Stato,

le aziende, commerciali, industriali ed agricole. Fa eccezione al carattere di territorialità la tassazione di titoli esteri posseduti dal cittadino residente nel Regno. L'imposta ha, invece, una natura ibrida per quanto riguarda la reatà o la personalità. Da un lato presenta alcuni caratteri proprî d'imposte reali. Nessuna detrazione per carichi di famiglia; mancato coacervo nel patrimonio dei titoli azionari ed obbligazionari, d'altro lato presenta qualche carattere di personalità, in quanto tutte le passività, e non solo quelle afferenti ai singoli cespiti, sono detraibili dal patrimonio attivo. I beni vengono valutati in base alla media del valore venale nel triennio precedente a quello della dichiarazione o ratificazione, ed in questo modo il legislatore ha inteso staccarsi dalla semplice capitalizzazione del reddito. La legge è congegnata in modo da evitare, specie per quanto riguarda i patrimonî delle società, ogni doppia imposizione dello stesso cespite. È così che sono deducibili dal patrimonio complessivo il valore delle azioni ed obbligazioni possedute dagli enti collettivi, le passività ipotecarie ed i crediti privilegiati, canoni e livelli che gravano sugli immobili, i debiti chirografari accertati in testa al creditore.

§ 7. — *Critiche ed orientamenti futuri.*

L'imposta ordinaria sul patrimonio si è affermata abbastanza rapidamente nel nostro sistema tributario senza sollevare eccessive proteste nei contribuenti, anche perchè si vide chiaramente in questo strumento un mezzo per elevare l'aliquota dell'imposta sul reddito, estendendola a tutti quei cespiti che non avrebbero potuto venir assoggettati all'inasprimento per motivi giuridici, in quanto si avvantaggiavano di esenzioni fiscali precedentemente concesse (vedi fabbricati) o per motivi puramente tecnici dato il sistema d'accertamento (vedi terreni).

L'imposta venne accettata bene, pure dalla dottrina e nella pratica attuazione, non diede origine ad alcun inconveniente strutturale.

In questi ultimi mesi, tuttavia, si va facendo strada in alcuni circoli politici l'idea che tale imposta va trasformata in imposta personale per renderla progressiva, secondo alcuni, per accertare gli incrementi patrimoniali, secondo altri.

Il lungo discorso fatto in precedenza ci esonera dal ripetere i motivi che fanno pensare alla scarsa razionalità di una simile trasformazione e gli inconvenienti inevitabili verso cui si andrebbe incontro,

Io sono, pertanto, nettamente contrario contro una simile trasformazione della funzione dell'imposta nel sistema tributario. I risultati che si raggiungerebbero deluderebbero l'aspettativa, e darebbero origine a motivi di sperequazione sostanziale, del resto già oggi abbastanza numerosi nel nostro sistema tributario.

Dopo tutto quanto s'è detto, si può affermare che la struttura dell'imposta deve venir conservata nel nostro sistema tributario, dove praticamente funge da imposta sul patrimonio netto complessivo su ciascun contribuente con aliquota proporzionale e senza minimi imponibili efficienti.

Due sole affermazioni si vogliono fare qui.

La prima concerne l'accertamento dell'imponibile. Come è noto, nell'attuale ordinamento della nostra imposta, una parte notevole di sperequazione è rappresentata dal fatto che mentre alcuni cespiti sono valutati in base al valore medio del 1937-1939, altri cespiti sono valutati in base al valore nel 1941 e 1942 (imprese individuali e collettive) altri, ancora, in base al valore del 1945 (mutui ed obbligazioni). Dato il notevole slittamento del valore monetario ciò implica delle sperequazioni non indifferenti.

La ragione di questo mancato adeguamento dei valori imponibili ai valori effettivi, va ricercata nel fatto che i valori patrimoniali, capitalizzando redditi futuri, sono cresciuti piu rapidamente dei redditi attuali. In altre parole, il fisco ha rinunciato di colpire tale capitalizzazione, cioè il reddito virtuale. Ma con ciò si ha fatto mancare alla natura essenziale l'imposta patrimoniale medesima e la si è trasformata in un inutile doppione dell'imposta sul reddito, con un accertamento forfetario di un reddito fisso, tipo catastale. Tanto è vero che il fisco ha preferito seguire una via traversa, quale è l'aumento dell'aliquota.

Va detto chiaramente che se l'imposta non ha la possibilità di seguire le variazioni dell'imponibile tanto vale la pena sopprimerla e trasferire il suo carico nelle altre imposte sul reddito.

Quindi, s'imprime un immediato e rapido adeguamento dei valori imponibili ai valori attuali sia pur riducendo l'aliquota attuale (0,75%) a limiti molto modesti. E per l'avvenire è necessario che il fisco persegua fermamente la politica di una continua revisione triennale degli imponibili, modificando contemporaneamente l'aliquota, per percepire la somma globale che si desidera.

La seconda osservazione che si suol fare riguarda i rapporti della imposta patrimoniale con l'imposta sul reddito.

Data la funzione che l'imposta patrimoniale adempie (discrimi-

nazione tra redditi fondati e redditi non fondati) sorge il dubbio sulla opportunità di attuare tale discriminazione in sede d'imposte reali sul reddito.

Con'è noto, l'imposta di ricchezza mobile colpisce i singoli redditi con aliquote variabili da un minimo 4 %-8 % per i redditi di lavoro ad un massimo del 30 % per i redditi di puro capitale. Sembrerebbe opportuno, soprattutto se si dovesse giungere all'abolizione delle imposte reali per giungere all'imposta unica sul reddito globale ed a carattere personale, non attuare alcuna discriminazione a tale titolo in sede d'imposta sul reddito, riservando tale discriminazione all'imposta sul patrimonio. L'intensità di tale discriminazione potrebbe venir determinata dall'altezza dell'aliquota fino alla misura ritenuta più opportuna.

In questo modo si verrebbe ad eliminare l'arbitrio della gradualità nelle diverse categorie, attuandosi la diversificazione del peso, automaticamente, in funzione della partecipazione del capitale al reddito netto.

Bibliografia

Teoria generale

BENINI R., *A proposito della correlazione tra redditi e patrimoni*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze » 1939, p. 264. — COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, in « Studi Urbinati », 1940. — DE FRANCISCI GERBINO C., *Sul concetto di patrimonio e sulla sua funzione dal punto di vista tributario*, nel « Giornale degli Economisti » 1911, p. 409.

Ordinamenti stranieri

ASSOCIAZIONE TRA LE SOCIETÀ ITALIANE PER AZIONI, *L'imposta sul patrimonio in Italia ed all'estero*, Castaldi, Roma 1939. — JENSEN J. P., *Property Taxation* in The United States, University of Chicago Press, Chicago 1931. — ROSENDORFF R. e PICK, *Der Internationale Steuerrecht der Erdballs*, Recht und Gesellschaft, Zurigo, giugno 1936. — SCHMITT, DEGENHARDT H. Die Vermögensteuer, Berlino 1940. — AUTORI VARI, *Property taxes* - Tax Policy League, New York 1940.

Ordinamento italiano

ANTOLINI F., *L'imposta sul patrimonio e la tassa di negoziazione* in « Tributi » 1940, I, p. 181. — BOMPIANI V., *Alcuni aspetti particolari della nuova imposta ordinaria sul patrimonio*, in « Risparmio e credito nella regione emiliana », 1940,

p. 32. — CADALBERT B., *Sull'oggetto dell'imposta ordinaria sul patrimonio*, in « Rivista italiana di diritto finanziario », 1940, I p. 13. — COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta generale sull'entrata nell'ordinamento tributario italiano*, in « Rivista italiana di scienze commerciali », 1939, p. 1104. — D'ALBERGO E., *Aspetti della recente riforma fiscale*, nel «Giornale degli Economisti», 1940. — MOFFA G., *Natura, privilegio e realità dell'imposta patrimoniale e dell'imposta fondiaria*, nella « Giurisprudenza italiana », 1935. — OSSOLA R., *Considerazioni sulla nuova imposta sul patrimonio*, in « Rivista delle Casse di risparmio », 1939. — TRAINA PORTANOVA P., *L'imposta normale sul patrimonio* in « Rivista italiana di scienze commerciali », 1940, p. 17. — VANONI E., *Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrate*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », 1940, p. 22.