

RILIEVI SULL'ATTUAZIONE DELLA RIFORMA TRIBUTARIA

La legislazione fiscale e i metodi con cui viene applicata hanno sempre esercitato un notevole influsso sul clima dei rapporti tra il cittadino e lo Stato. Le leggi, a volte, sono confuse e farraginose e, quindi, incapaci di assicurare quella esigenza fondamentale del diritto che è la « certezza ». Altre volte ingenerano il sospetto che siano ingiuste, e forniscono così un alibi agli evasori. A volte, infine, nonostante la buona volontà del legislatore, non riescono nel loro intento di distribuire gli oneri fiscali in proporzione alla effettiva capacità contributiva del cittadino.

Tutto ciò fa nascere dei problemi molto seri e complessi, per la soluzione dei quali una decisa volontà politica è certamente necessaria, ma è insufficiente.

Il dicastero delle Finanze è quello che più di ogni altro, nei momenti in cui in un Paese è sentita l'esigenza di una riforma fiscale, richiede in colui che vi è preposto una somma di qualità veramente rare: esatta conoscenza dei principi etici, adeguata competenza tecnico-tributaria, chiara visione dei fini generali e particolari dello Stato, preciso senso dei limiti entro i quali una data azione può effettivamente raggiungere i propri scopi nelle presenti contingenze storiche, prudente valutazione della quantità e qualità degli strumenti dei quali si può disporre per iniziare e condurre avanti efficacemente un'opera riformatrice.

D'altro lato, la buona volontà del legislatore è talvolta resa praticamente inefficace dagli altri due fattori del problema fiscale: il comportamento del contribuente e quello dei funzionari del Fisco.

Il contribuente, a causa di una atavica coscienza erronea, tende costantemente a considerare il Fisco come un ingiusto dilapidatore di ricchezze laboriosamente guadagnate, nei riguardi del quale si ritiene autorizzato a tenere un atteggiamento di scaltra difesa o per eluderlo del tutto o, almeno, per renderlo, con ogni mezzo lecito o illecito, il più possibile accondiscendente.

Forse uno studio sulle cause che hanno influito almeno indirettamente in alcune nazioni latine, tra cui l'Italia, su una siffatta mentalità proverebbe che ha avuto una grande parte la teoria sorta nel sec. XV e imperante nel sec. XIX secondo la quale le imposte sarebbero leggi che obblighino in coscienza a pagare, non il tributo dovuto, ma solo l'ammenda che il giudice fiscale imponesse qualora scoprisse l'avvenuta evasione (1).

(1) Opportunamente osserva un moralista contemporaneo che « la

I funzionari del Fisco (2), poi, per i margini di discrezionalità di cui dispongono nell'esercizio dei loro compiti, per la mentalità formatasi attraverso anni di esperienza caratterizzata da una strutturale sfiducia nella sincerità del contribuente, possono costituire un serio ostacolo per l'applicazione di nuovi indirizzi nella pubblica finanza, che si fondano sulla trasformazione della coscienza e del costume fiscale di tutta la nazione.

Pur essendo difficile determinare la parte di responsabilità che deve essere attribuita rispettivamente al legislatore, ai funzionari e ai contribuenti per la presenza di un sistema fiscale non corrispondente alle esigenze della giustizia distributiva, è generalmente rilevata l'esistenza di una «*spirale di sfiducia*» che, ripercuotendosi man mano dagli uni sugli altri, provoca nel legislatore la tendenza ad aumentare le aliquote d'imposta, nei contribuenti la psicosi dell'evasione e nei funzionari l'indiscriminata abitudine di arrotondare per eccesso, secondo criteri automatici e, talvolta, contrari all'equità, il reddito tassabile.

Il bisogno di rompere quella spirale fu sentito con particolare intensità dal compianto ministro Ezio Vanoni il quale, senza ignorare le mille difficoltà che si sarebbero dovute attraversare, si impegnò con tenacia e competenza a **intraprendere un'opera di riforma** che mirava a «*gettare le premesse per conseguire una reciproca fiducia tra fisco e contribuente; a ristabilire il perduto equilibrio fra l'imposizione diretta e quella indiretta; a ottenere una più equa distribuzione dell'onere tributario fra i singoli cittadini o fra le diverse categorie di cittadini; a eliminare o colpire gravemente gli evasori, specialmente i grandi evasori; a rendere al sistema tributario italiano quel dinamismo necessario per permettergli di adeguarsi tempestivamente al mutare dei fatti economici e produttivi*» (3).

Non furono in pochi, fin dal momento in cui entrò in vigore la legge fondamentale della c. d. riforma Vanoni (legge emanata in data 11 gennaio 1951), a intuire che il suo buon esito sarebbe essenzialmente dipeso oltre che dalla perseveranza della volontà politica del legislatore anche e soprattutto **dal comportamento dei funzionari dell'Amministrazione fiscale dello Stato**.

A quattro anni di distanza dall'entrata in vigore della suddetta legge, un noto autore, all'indomani della morte di Ezio Vanoni, notava a proposito della riforma tributaria, che «*incertezze, incomprensioni, errori*

dottrina della legge mere-penale (espressione tecnica con cui è qualificata la teoria accennata) *esercita soprattutto azione dissolvente nella morale pubblica: è metodo di furberia che ingenera abiti fraudolenti in tutti i settori delle relazioni sociali*» (T. Goffi, *La coscienza morale del contribuente*, in *Vita economica ed ordine morale*, XXIX Settimana Sociale dei Cattolici Italiani, Ed. I.C.A.S., 1957, p. 255).

(2) Intendiamo usare questa espressione per indicare tutti i pubblici impiegati che in qualche modo vengono a contatto con i contribuenti per controllare, accertare o concordare il tributo.

(3) P. CHIANCONE, *La politica tributaria italiana nel dopoguerra*, in *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, (1954), parte I, p. 77.

anche gravi hanno pesato e la mèta auspicata oggi non sembra molto prossima a raggiungersi, soprattutto se non si porrà mano sul serio, con deciso impegno politico, ad un profondo rinnovo di ordinamenti, mezzi, sistemi e mentalità dell'Amministrazione» (4).

Abbiamo già trattato su questa rivista il tema degli obblighi del contribuente nei riguardi del Fisco (5). In questo articolo ci proponiamo di prendere in considerazione **alla luce del diritto penale e della morale** un problema divenuto assai maturo nella coscienza di tutti coloro che in qualche modo sono impegnati nell'opera di progressivo miglioramento dei rapporti tra l'Amministrazione statale e i cittadini: si tratta **del comportamento dei funzionari fiscali** nello svolgimento del loro compito di tutela degli interessi del Fisco nella più ampia cornice del bene generale della nazione.

Per predisporre utili elementi di giudizio premetteremo **alcuni principi orientativi** in materia fiscale e tratteremo un **sintetico quadro del sistema tributario italiano** comparato con quelli di alcune nazioni occidentali.

PRINCIPI ORIENTATIVI

1. Lo Stato ha il potere di imporre tributi ai cittadini. Infatti, per diritto di natura, lo Stato ha la funzione di promuovere tutte quelle condizioni (ordine pubblico interno, difesa dall'esterno, amministrazione della giustizia, protezione delle legittime libertà dei cittadini, assistenza agli indigenti, sicurezza sociale, istruzione, ecc.) senza le quali non potrebbe essere garantito il «bene comune». Ma, in pratica, l'esercizio di tale funzione non può ovviamente attuarsi senza la disponibilità di notevoli mezzi finanziari che lo Stato, di solito, deve prelevare sui beni personali dei singoli cittadini. Reciprocamente, questi hanno **l'obbligo morale** di mettere a disposizione dello Stato i mezzi senza dei quali non può adempiere ai suoi compiti (6).

2. L'esercizio di tale potere non è arbitrario, ma vincolato alle esigenze della giustizia legale e di quella distributiva (7). In par-

(4) E. CASTELLI, *Lo spirito della riforma Vanoni*, *ibidem*, (1956), parte I, p. 49.

(5) Cfr. L. FEZZI, *Fisco e coscienza*, in *Aggiornamenti Sociali* (ottobre) 1953, pp. 321-334 e (novembre) 1953, pp. 361-374 (rubr. 104).

(6) Sulla natura di tale obbligo, si veda *Aggiornamenti Sociali* (ottobre) 1953, p. 321 e (novembre) 1953, p. 361 (rubr. 104); G. AZPIAZU, *L'uomo d'affari*, ed. Civiltà Cattolica, Roma, 1953, cap. XLI, in particolare n. 799, p. 424; T. GOFFI, *La coscienza morale del contribuente*, *cit.*, p. 255 ss.; *Codice sociale*, art. 143, ed. Civiltà Cattolica, Roma, 1944.

(7) «*Iustitia legalis inclinatur quemque ad reddendum societatis, cuius est pars, ius suum propter bonum commune. Principaliter et quasi architectonice residet in principe seu superiore, tamquam in eo qui dirigit; secundario autem et quasi administrative in subditis, tamquam in eis qui diriguntur*» (Cfr. S. THOM. 2-2, q. 58, a. 6). «*Iustitia distributiva inclinatur*

ticolare lo Stato dovrebbe predisporre le sue spese entro i limiti che la comunità dei contribuenti può effettivamente sopportare; ciò impone una prudente selezione dei programmi e delle iniziative di governo. Inoltre la distribuzione del carico fiscale dovrebbe essere fatta in proporzione alla reale «capacità contributiva» dei singoli cittadini.

3. La concreta valutazione della «capacità contributiva» dei cittadini involve problemi economici e di metodo talvolta difficili (8). E' però generalmente accettato il principio che «la misura più diretta, universale, adeguata e meno esposta ad errori, di siffatta capacità, è il reddito» (9).

4. Assumendo il «reddito» come base principale dell'imposta, si intende precisare che, dal punto di vista etico, un sistema di imposizione fiscale che prelevasse in continuità parti del patrimonio o del capitale (10) non sarebbe giusto. Tale sistema sarebbe, del resto, contrario anche ai principi dell'economia finanziaria (11).

5. Le imposte sul reddito che, in linea teorica, corrispondono meglio alle esigenze della giustizia distributiva sono quelle c. d. «dirette», «personali» e «ad aliquota progressiva» (12), in quan-

Superiorem eiusve ministros ad aequalem seu iustam distributionem onerum et honorum. (Cfr. T. Jorio, *Theologia moralis*, Ed. D'Auria, Napoli 1954, vol. II, p. 321, n. 526, 2°).

(8) Per una critica del concetto di «capacità contributiva» si veda G. DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza*, Cedam, Padova 1954, p. 231, n. 122.

(9) Cfr. G. AZPIAZU, *L'uomo d'affari*, cit., p. 422. Notiamo che il concetto di «reddito» non è univoco. Nei trattati di economia esso indica «un flusso di ricchezza che si ripete regolarmente (ogni anno) e che può essere consumato senza danno per il patrimonio»; e si distingue dall'«entrata» perchè questa comprende anche afflussi di ricchezza che non hanno il carattere di ripetizione (ad es. guadagni di speculazioni in borsa, vincite alle lotterie, ecc.). Gli autori distinguono poi il «reddito consumato» da quello «realizzato» e da quello «prodotto». (Si veda, G. DEL VECCHIO, cit., pp. 280 ss). Nel diritto tributario il concetto di «reddito imponibile» si avvicina di più a quello di «entrata» senza, tuttavia, coincidere poichè le leggi fiscali prevedono di solito delle detrazioni rispetto alla stessa entrata netta.

(10) Il termine «patrimonio» indica «il complesso dei beni mobili e immobili, produttivi e improduttivi, che hanno qualifica di proprietà rispetto a una persona data». Il termine «capitale» indica, invece, «una porzione di ricchezza mobiliare o immobiliare, sottratta a godimento diretto, per essere impiegata da una persona, immediatamente o mediamente, a produzione di nuove ricchezze» (Cfr. E. MARCONCINI, *Imposte e questioni di bilancio*, ed. La Goliardica, Milano, p. 67).

(11) Una simile imposta «rappresenterebbe l'assurdo finanziario: nell'atto mortificando alla radice l'attività produttiva del paese, affievolirebbe, via via più il moto d'accrescimento della ricchezza nazionale e immiserirebbe la popolazione: alla fine del ciclo di questa espropriazione di fatto, si sarebbe provocato, porzione per porzione, il trapasso di tutti i beni patrimoniali e strumentali dalle mani dei cittadini alle mani dello Stato» (Cfr. F. MARCONCINI, cit., p. 69).

(12) «Se l'azione fiscale si esercita sopra una immediata manife-

to colpiscono l'effettiva ricchezza delle persone, tengono conto della reale situazione personale e familiare dei contribuenti, fanno sopportare ai diversi contribuenti sacrifici il meno possibile disuguali, supposto che non sopprimano lo stimolo dei cittadini ad accrescere il loro reddito.

6. Le imposte indirette, se applicate con criteri sussidiari, possono adempiere a una funzione integrativa di quelle dirette e, nel medesimo tempo, permettono allo Stato di raggiungere certi scopi eticamente apprezzabili, quali il risparmio, la moderazione del lusso, ecc. Comunque, un sistema fiscale la cui struttura principale fosse fondata sull'imposizione indiretta, soprattutto se estesa ai generi di consumo di primaria necessità, sarebbe difforme dalle esigenze morali (13).

stazione della ricchezza, si ha una imposizione diretta; se sopra una manifestazione mediata, si ha imposizione indiretta» (cfr. F. MARCONCINI, cit., p. 136). Esempio di imposta «diretta» è quella che riguarda i redditi di ricchezza mobile provenienti dai fondi agricoli, dalle case, dal lavoro misto a capitale o dal solo lavoro. Imposte «indirette» sono, invece, per es., quelle sui consumi (spiriti, birra, zucchero) o sugli affari (successioni, donazioni, circolazione di titoli, entrate, ecc.).

L'imposta «personale» si contrappone a quella «reale». «Nel sistema di imposizione personale — osserva il MARCONCINI, op. cit., p. 123 — il carico tributario viene a colpire congiuntamente il complesso degli elementi che formano il reddito del contribuente. Qui sta al centro del processo d'imposizione, non una cosa capace di un prodotto, ma una persona che ha creato e crea continuamente, da una o più fonti, la ricchezza che le è necessaria per realizzarsi nella sua dignità propria [...] Nell'imposizione reale, invece, il carico del tributo cade sui prodotti singoli, considerati esclusivamente come derivanti da cose capaci di renderli».

L'imposta «personale» può essere, a sua volta, «proporzionale» o «progressiva», a seconda che, col crescere dei redditi, l'aliquota rimane costante oppure cresce. Per una giustificazione razionale del criterio della «progressività» si veda P. PAVAN, *Giustizia tributaria*, in *Dizionario di teologia morale*, ed. Studium, Roma 1954, pp. 589-590. Occorre rilevare che il criterio della pura progressività potrebbe scoraggiare l'iniziativa dei cittadini per accrescere il reddito, in quanto, a un certo punto, l'aumento dell'aliquota sottrae al contribuente una quantità di ricchezza tale che la quantità che gli rimane è minore di quella che viene lasciata a un contribuente avente un reddito inferiore e tassato, quindi, con aliquota più bassa. E' stato tuttavia fatto notare che, almeno nel caso di grandi o medie società industriali, commerciali ecc., lo stimolo ad aumentare la produttività e quindi il reddito continuerebbe a persistere per effetto di altri fattori quali la legittima ambizione dei dirigenti di affermare la loro bravura nella conquista di sempre nuovi mercati, ecc. Comunque il migliore criterio della «progressività» dell'aliquota è quello che permette al Fisco di prelevare quote di reddito sempre maggiori quanto maggiore è il reddito imponibile, ma, nel medesimo tempo, lascia allo scaglione dei contribuenti più ricchi un margine di reddito un poco maggiore dello scaglione che li precede. Questa forma di progressività è talvolta chiamata «progressionalità». Nel sistema fiscale italiano è personale e progressiva sul reddito l'imposta c. d. «complementare» le cui aliquote sono calcolate in base alla formula: y (aliquota) = $0,023025 \sqrt{x}$ (reddito in milioni di lire) — $0,0000472 x + 0,00874$. Con decreto presidenziale 8 febbraio 1951, è stata approvata la tabella delle aliquote applicabili ai redditi intermedi tra il minimo imponibile e quello di 500 milioni ritenuto come massimo (cfr. *Raccolta generale di legislazione*, vol. II, Giuffrè, Milano 1959, pp. 2186 ss.).

(13) Cfr. *Codice Sociale*, cit., artt. 147-148.

ASPETTI DEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

Il sistema tributario attualmente in vigore in Italia è il risultato di uno sviluppo legislativo assai empirico e disorganico. Leggi nuove si sono sovrapposte a leggi vecchie per integrarle, modificarle o abrogarle. Le esigenze finanziarie a cui lo Stato italiano, dalla sua fondazione ai giorni nostri, ha dovuto far fronte sono state intensificate da due guerre rovinose e così la pressione fiscale non solo si è appesantita, ma la stessa struttura del sistema tributario è divenuta complessa e farraginosa. Di fronte alla impellenza dei bisogni, l'Amministrazione finanziaria ha dovuto spesso introdurre nuovi gravami, non fondandosi su criteri di giustizia, ma mirando solo a garantire una facile e sicura raccolta di danaro (14).

La pluralità dei tributi.

Le tre seguenti tabelle forniscono il quadro completo dei tributi oggi esistenti in Italia, imposti rispettivamente dallo Stato, dalle Province e dai Comuni.

Tav. A) - Elenco delle entrate tributarie erariali (15)

Tributi Ordinari.

Imposte dirette: sui fondi rustici, sui fabbricati, imposta ordinaria sul patrimonio, sui redditi di ricchezza mobile, complementare, progressiva sul reddito complessivo, progressiva sui redditi distribuiti dalle società commerciali, sui redditi delle azioni emesse dalle società aventi sede nello Stato e sui frutti dei titoli al portatore, imposta sulle società e sulle obbligazioni, imposta unica sui giochi di abilità, altre milioni L. 438.068

Tasse ed imposte indirette sugli affari: imposta sulle successioni e donazioni, sull'asse globale creditario netto, sulla manomorta, imposta di registro, tassa di bollo, imposta in surrogazione del registro e del bollo, imposta generale sull'entrata (I.G.E.), sovrimposta negoziazione titoli azionari, tasse sulla circolazione automezzi, tasse di bollo sui documenti di trasporto e altri, tasse apparecchi radioaudizioni, contributi abbonamento obbligatorio radiofonia, canoni abbonamento radioaudizioni circolari, tasse licenze costruttori e commercianti di materiali radiofonici, diritto erariale sugli spettacoli cinematografici ed assimilati, diritto erariale sugli

(14) Dal 1951 in poi sotto la spinta di Vanoni e degli altri ministri che si sono succeduti al dicastero delle Finanze, si è iniziata un'azione di semplificazione e coordinamento delle leggi fiscali che è sfociata nella compilazione del *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette* approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645. Pare che si stia approntando anche un Testo Unico per le imposte indirette.

(15) Cfr. *Annuario Statistico Italiano*, 1958, Istituto Centrale di Statistica, Roma, p. 340, tav. 382. Le somme totali dei singoli gruppi d'imposta si riferiscono agli incassi dell'anno finanziario 1956-57.

spettacoli ordinari sportivi, spettacoli pubblici, corse cavalli, tassa di bollo sulle carte da gioco, imposta ipotecaria, tasse sulle concessioni governative, imposta unica sui giochi di abilità, tasse e diritti consolari, imposta di conguaglio sui prodotti industriali importati, imposta sulla pubblicità milioni L. 992.270

Dogane e imposte indirette sui consumi: imposte di fabbricazione sugli spiriti, sulla birra, sullo zucchero, glucosio, maltosio ecc., sull'olio di semi, sugli oli minerali derivati ed analoghi, sugli oli grassi animali liquidi, sui surrogati di caffè, sulle lampadine elettriche, sui filati, sul benzolo, sul cemento, sui minerali di mercurio, sui gas incondensabili, sul metano; imposta sul gas e sull'energia elettrica; imposta sul consumo del caffè, del cacao; dogane e diritti marittimi (escluso il dazio sul grano), dazio sull'importazione del grano, sovrimposta di confine, sovrimposta sugli oli minerali importati, diritto di licenza sulle merci ammesse alle importazioni, diritto amministrativo sul valore delle merci importate milioni L. 646.026

Monopoli: imposta sul consumo dei tabacchi, sul consumo dei sali, sul consumo delle cartine e tubetti per sigarette, sulla fabbricazione dei fiammiferi ed apparecchi milioni L. 352.118

Lotto e lotterie: lotto, tasse di lotteria e sui concorsi pronostici milioni L. 44.311

Altri tributi ordinari: addizionali tributi erariali e locali, tasse di pubblico insegnamento milioni L. 37.576

Tributi straordinari.

Imposta straordinaria sul patrimonio (progressiva, proporzionale, proporzionale per le società e gli enti morali).

Imposta speciale sui redditi del capitale delle imprese commerciali e industriali esenti dal tributo mobiliare, imposta straordinaria sui maggiori utili di guerra ed avocazione quote indisponibili profitti di guerra, avocazione profitti eccezionali di speculazione, avocazione profitti di regime, contributi per investimenti contro la disoccupazione, addizionale 5% riservata all'Erario (pro alluvionati), idem (pro-salernitano), idem (pro-Calabria), addizionale temporanea all'imposta sulla benzina milioni L. 100.587

Tav. B) - Prospetto delle entrate tributarie provinciali (16)

Entrate tributarie non autonome: sovrimposte a imposte erariali (sui redditi dei terreni, sui redditi dei fabbricati, sui redditi agrari); sovrimposte a imposte comunali (sulle industrie); addizionali a tributi erariali comunali e provinciali (addizionale 3% aggiunta alla addizionale ECA); quote di partecipazione al gettito: con riparto su scala nazionale (2,5% IGE, in ragione della popolazione; 50% imposta di circolazione automobilistica, per metà in ragione della superficie e per metà in ragione della lunghezza delle strade provinciali).

(16) Cfr. B. GRIZIOTTI, *Primi elementi di Scienza delle Finanze*, ed. Giuffrè, Milano 1957, p. 253. Qui abbiamo riportato la parte del prospetto che riguarda le entrate tributarie, omettendo quelle extratributarie.

Tributi autonomi: imposte indirette (sulla occupazione di spazi e aree pubbliche), tributi speciali (contributo di miglioria specifica, contributo di miglioria generica, tassa sui veicoli a trazione animale).

Tav. C) - Prospetto riassuntivo delle entrate comunali (17)

Entrate tributarie non autonome: sovrimposte a imposte erariali (sui redditi dei terreni, sui redditi dei fabbricati, sui redditi agrari); addizionali a tributi erariali e provinciali (addizionale 2% ECA); quote di partecipazione al gettito con riparto su scala nazionale (7,5% IGE, 1% IGE a favore dei comuni montani); quote di partecipazione al gettito sulle riscossioni effettuate nel comune (9 decimi IGE carni e bevande vinose, diritti erariali sugli spettacoli).

Tributi autonomi: imposte sul reddito (imposta di famiglia - imposta sulle industrie - imposta di patente); imposte dirette su elementi del patrimonio (sul bestiame, sulle insegne, sui cani); imposte indirette (sul valore locativo, sui consumi di bevande vinose, liquore, acque gassate, carni, altri commestibili, gas, energia elettrica, generi diversi, generi extratariffa, licenza per i pubblici esercizi, sulle macchine per il caffè espresso, sui pianoforti, sui biliardi, sui domestici, sull'occupazione di spazi ed aree pubbliche).

Tributi speciali: contributo di miglioria specifica, di miglioria generica, di fognatura, contributo di cura, imposte di soggiorno, tassa sulle vetture, tassa sui veicoli a trazione animale, tassa di verifica di pesi e misure.

Per completare il quadro delle imposte esistenti in Italia occorre aggiungere quelle che sono deliberate dalle Regioni a statuto speciale e quelle che vengono raccolte per le Camere di Commercio, Industria e Agricoltura (18).

Le tre tavole sopra riportate mostrano quanto sia fitta la trama del sistema tributario italiano, che diffonde la sua pressione sui più svariati oggetti e su tutte le fasi della circolazione della ricchezza.

La pluralità delle imposte presenta degli inconvenienti non trascurabili, perché dà luogo a una serie di formalità che impacciano lo stesso svolgimento dell'economia nazionale, rende costosa la raccolta dei tributi e non permette ai cittadini di avere

(17) *Ibidem*, p. 254. Anche in questo prospetto abbiamo ommesso le entrate extratributarie.

(18) Le Camere di Commercio, Industria e Agricoltura, provvedono a coprire le loro spese con le seguenti entrate tributarie: 1) imposta sui redditi industriali, commerciali e agricoli prodotti nella provincia, con aliquote fissate ogni anno dal Ministro dell'Industria, e applicate ai redditi iscritti sui ruoli di imposta di ricchezza mobile di categoria B. e C.; 2) con l'imposta sul commercio ambulante; 3) con centesimi di sovrimposta sui redditi dei terreni (0,02%) e dei fabbricati (0,055%); 4) con diritti vari esigibili per il rilascio di atti e certificati; 5) con un contributo di L. 0,25 per ogni 1000 lire di premio riscossi nella Provincia dagli istituti di assicurazione sociale. Per quanto riguarda le Finanze regionali si veda B. GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 255.

chiara coscienza del sacrificio che essi sopportano per i bisogni inerenti alla loro convivenza sociale. Per tutti questi motivi fu affacciata di tanto in tanto l'idea di una imposta unica che, secondo alcuni, sarebbe da applicarsi ai consumi e secondo altri o alla terra o ai fabbricati o al reddito. Ma, come nota un autore, l'imposta unica sarebbe attuabile soltanto in uno Stato ideale che avesse bisogni pubblici limitatissimi e nel quale tutti i cittadini fossero ricchissimi della medesima ricchezza.

«L'incivilimento progressivo — afferma il detto autore — e la progressiva diversificazione delle economie individuali mettono fuori causa una tale possibilità. I bisogni generali sono molto intensi, sostanzialmente crescenti come quantità e come qualità: e l'economia nazionale si presenta come una aggregazione di cittadini fra i quali ricchezza e reddito sono assai disugualmente distribuiti, hanno natura diversa (redditi fondati o stabili, e redditi non fondati o aleatori), derivano da attività produttive molto svariate (di produttori autonomi, salariati, imprenditori, capitalisti puri, stipendiati pubblici, professionisti, artisti ecc.). In tale complesso stato di cose, l'attività finanziaria non potrebbe svolgersi senza rivolgersi a un gioco di imposte molteplici e svariate e organicamente collegate, che tenga in conto e quasi rifletta in sé e queste diversità e quelle esigenze» (19).

Queste osservazioni mostrano che la pluralità dei tributi oggi esistenti in Italia può prestarsi a valutazioni opposte in quanto, se da un punto di vista essa appare negativa, da un altro sembra apprezzabile. Tutto ciò serve, se non altro, a precisare che la sola abbondanza dei tributi non è criterio decisivo per un giudizio sulla bontà di un sistema. Occorre, quindi, portare l'attenzione su altri elementi più determinanti quali sono la pressione fiscale e il rapporto tra imposte dirette e indirette.

La pressione fiscale.

1. La pressione fiscale è rilevante agli effetti di stabilire se le imposte sono contenute o oltrepassano i limiti della giustizia legale e distributiva. Però un giudizio valido su questo aspetto non può facilmente essere pronunciato, qualora si considera la situazione italiana isolatamente. Gioverà, quindi, anche un confronto con i dati di altri Paesi che abbiano con l'Italia una certa omogeneità.

(19) Cfr. F. MARCONICINI, *op. cit.*, p. 91. Questo punto di vista ci sembra che confermi un principio già enunciato nel *Codice Sociale*, cit., art. 146, in questi termini: «In un ordine ideale bisognerebbe preferire l'imposta unica e "progressionale" sul reddito. Di fatto una parte delle risorse fiscali sono dovute alle imposte indirette, le quali sono più facilmente accettate e riescono meno oppressive». Va segnalato che in Italia sono in vigore tutte le categorie di tributi esistenti in ciascuno degli altri Paesi del MEC, oltre a un gruppo di imposte indirette che sono esclusive dell'Italia (imposta di fabbricazione degli oli e grassi vegetali e animali, dei gas incondensabili, imposta sul gas e l'energia elettrica, sul gas metano, imposta di fabbricazione sui filati e fibre tessili, imposta di pubblicità). (Cfr. *Tavole sinottiche dei sistemi tributari dei sei paesi della C.E.E.*, ed. Ass. fra le Soc. Ital. per Azioni, Roma 1958).

Tav. D) - Pressione tributaria in Italia
(miliardi di lire) (20)

	1938	1950	1955	1956	1957
TRIBUTI					
Erariali	23,5	1.102,6	2.352,6	2.612,6	2.669,9
Comunali	4,3	165,—	311,5	333,9	360,2
Provinciali	1,1	41,7	61,6	66,7	71,8
Regionali	—	—	1,9	2,2	2,4
Di altri Enti	0,6	19,—	30,—	31,—	33,—
Aggi	0,3	15,0	22,—	23,—	23,—
TOTALE	29,8	1.343,3	2.779,6	3.069,4	3.160,3
Reddito nazionale ai prezzi di mercato	137,9	7.694,—	11.801,—	12.634,—	13.478,—
Indice della pressione tributaria	21,6 %	17,4 %	23,5 %	24,2 %	23,4 %
Oneri previdenziali	3,5	480,—	1.090,—	1.251,—	1.260,—
Pressione degli oneri previdenziali	2,6 %	6,25 %	9,23 %	9,92 %	9,38 %
Pressione globale	24,2 %	23,65 %	32,73 %	34,12 %	32,78 %

Tav. E) - Pressione tributaria nei paesi della C.E.E.
(valori percentuali tra il reddito nazionale e le entrate fiscali) (21)

PAESI	1938-39	1953-54	1954-55	1955-56	1956-57	1957-58
Belgio	14,96 %	20,39 %	20,41 %	20,69 %	20,88 %	20,37 %
Francia	12,8 %	—	—	22,2 %	23,7 %	26,5 %
Germania	—	24,7 %	—	24,— %	24,— %	—
Lussemburgo	—	25,9 %	21,7 %	17,1 %	17,6 %	—
Paesi Bassi	—	26,4 %	24,7 %	23,4 %	21,4 %	—
Italia	21,6 %	21,9 %	22,9 %	23,5 %	24,2 %	23,4 %

(20) Cfr. *Le Finanze pubbliche dei sei Paesi della C.E.E. nel 1957*, ed. Associazione fra le Società Italiane per Azioni, Roma 1958, p. 374. Talvolta nel calcolo della pressione tributaria si prende in considerazione non solo il gettito delle imposte ma anche quello degli oneri previdenziali. A proposito di questi ultimi la tavola D) mostra che la loro pressione in Italia, dal 2,6% relativa al 1938 è passata al 9,38% nel 1957. In Germania nel 1957 essa era del 7,8% (cfr. *ibidem*, p. 295).

(21) Cfr. *Le finanze pubbliche dei Paesi della C.E.E., cit.*, rispettivamente p. 89 (per il Belgio), p. 179 (per la Francia), p. 294-295 (per la Germania), p. 444 (per il Lussemburgo e Paesi Bassi), p. 374 (per l'Italia).

Le tavole D) e E) indicano che la pressione fiscale media italiana (prescindendo da quella francese i cui dati, forse, non sono omogenei) è, con quella della Germania, tra le più elevate nei confronti dei Paesi della C.E.E. Da altri dati che non abbiamo inserito nelle tavole risulta che nell'anno finanziario 1956 la pressione tributaria inglese è stata del 29% mentre negli Stati Uniti è stata del 18%. Il reddito medio pro capite, come risulta da altre statistiche, è in Italia il più basso, e perciò il sacrificio medio del contribuente italiano appare maggiore.

2. Potrebbe, ora, essere utile dare un saggio della pressione delle imposte dirette sul reddito al livello del contribuente. I dati che esporremo gioveranno anche per farsi un'idea concreta della « progressività » delle aliquote vigenti nei Paesi della C.E.E. Nella tabella F) sono descritte (in percentuali rispetto al reddito imponibile) le imposte pagate da un contribuente coniugato con due figli a carico, il quale si suppone percepisca un reddito proveniente esclusivamente da attività salariata. Nella tabella G) si suppone che il medesimo contribuente percepisca solo redditi di puro capitale.

Tav. F) - Imposte pagate da un contribuente tipo
per redditi di puro lavoro
(in percentuale rispetto al reddito) (22)

REDDITO	FRANCIA	BELGIO	ITALIA	GERMANIA	LUSSEMBURGO	OLANDA
\$ 1.000 pari a L. 620.000	5	—	—	3,27	—	2,10
\$ 2.000 pari a L. 1.240.000	5,34	5,97	5,07	5,23	2,46	8,80
\$ 10.000 pari a L. 6.200.000	18,55	21,08	27,61	13,58	24,23	36,96
\$ 20.000 pari a L. 12.400.000	27,31	30,64	35,60	16,46	38,37	49,52
\$ 50.000 pari a L. 31.000.000	38,13	39,63	44,73	21,74	50,58	61,78
\$ 100.000 pari a L. 62.000.000	46,62	43,16	—	27,22	51	66,10
\$ 1.000.000 pari a L. 620.000.000	50,09	46,33	—	61,1	51	70,60

(22) *Ibidem*, p. 182 (Francia), p. 99 (Belgio), p. 296 (Germania), pp. 385-386 (Italia), p. 458 (Lussemburgo), p. 525 (Paesi Bassi).

Tav. G) - Imposte pagate da un contribuente tipo
per redditi di puro capitale
(in percentuale rispetto al reddito) (23)

REDDITO	FRANCIA	BELGIO	GERMANIA	ITALIA	LUSSEMBUR.
\$ 1.000 pari a L. 620.000	56	43,30	9,52	40,5	54,1
\$ 2.000 pari a L. 1.240.000	57	45,31	20,98	41,4	54,1
\$ 10.000 pari a L. 6.200.000	65	—	44,80	44,3	53,79
\$ 20.000 pari a L. 12.400.000	70	53,54	52,57	45,9	60,86
\$ 50.000 pari a L. 31.000.000	77	57,80	61,56	49,42	68,84
\$ 100.000 pari a L. 62.000.000	81	59,78	—	52,6	73,54
\$ 1.000.000 pari a L. 620.000.000	84	61,52	71,85	74,5	73,54

Dalla tavola F) risulta che i redditi minimi colpiti dall'imposta sono più bassi in Francia e in Italia che negli altri Paesi del MEC. I redditi di puro lavoro di 1.240.000 lire sono colpiti quasi ugualmente in Francia, Belgio, Germania e Italia, meno in Lussemburgo e molto di più in Olanda. Infatti su quel reddito il Fisco preleva rispettivamente 66 mila lire in Francia, 74 mila in Belgio, 62 mila in Germania, 64 mila in Italia, 30 mila in Lussemburgo e 109 mila in Olanda. I redditi da 6 a 31 milioni sono, invece, colpiti molto di meno in Italia che nelle altre cinque nazioni della C.E.E. Infatti su un reddito di 6 milioni il Fisco preleva 1.150.000 lire in Francia, 1.306.000 lire in Belgio, 1.711.000 lire in Germania, 841.960 in Italia, 1.502.000 in Lussemburgo e 2.291.000 in Olanda. Un reddito di 12 milioni è tassato per 3.386.000 lire in Francia, 9.799.000 lire in Belgio, 4.414.000 in Germania, 2.041.000 in Italia, 4.457.000 in Lussemburgo, 6.140.000 in Olanda.

(23) *Ibidem*, p. 183, p. 99, p. 296, p. 387 ss., p. 458, p. 525. Nei dati riferentisi alla Germania, non è compresa l'imposta che colpisce il reddito azionario in testa alla società. Le percentuali relative all'Italia riguardano il reddito percepito dall'azionista. Qualora si assumesse come base il reddito percepito dalla società, le percentuali d'imposta sarebbero un po' minori come risulta dalle tabelle a p. 387 e 388, compilate con un procedimento diverso spiegato a p. 383.

La tavola G) mette invece in risalto che la pressione fiscale per i redditi di puro capitale non è molto diversa in Italia da quella degli altri Paesi della C.E.E., fatta eccezione per la Germania dove la pressione è molto leggera per i redditi minori. Per i redditi medi (da 6 a 62 milioni) la pressione è più pesante negli altri Paesi che non in Italia.

Questi dati smentiscono tanto la voce corrente secondo la quale il Fisco italiano sia più esoso degli altri, quanto la tesi opposta secondo la quale tra i contribuenti dell'Europa Occidentale, quelli italiani sarebbero i meno gravati (24). Bisogna, infatti, considerare la pressione delle imposte indirette che in Italia è molto maggiore che negli altri Paesi della C.E.E. e insieme la pressione dei tributi locali che, da noi, è particolarmente accentuata in materia di imposta di famiglia. Comunque non può essere messa in discussione la tendenza del sistema fiscale italiano di colpire le classi molto agiate con aliquote minori di quelle vigenti negli altri Paesi, il che non è certo un sintomo di giustizia perequativa.

Rapporto tra imposte dirette e indirette.

L'ultimo punto che merita di essere statisticamente chiarito perchè fornirà un utile elemento di giudizio del sistema tributario italiano in rapporto ai principi etici sopra esposti, è il rapporto tra il volume delle entrate tributarie erariali provenienti dalle imposte dirette e indirette.

Occorre, tuttavia, premettere, a questo proposito, che i dati forniti dalle varie fonti rivelano, talvolta, diversità notevoli. Ciò dipende dal criterio che viene assunto per classificare le imposte dirette e indirette. Alcune fonti si rifanno al criterio contabile usato dagli estensori del bilancio dello Stato; altri, invece, raggruppano le entrate tributarie in « categorie di incidenza » (ossia in categorie con incidenza economica presumibilmente omogenea), ma i criteri stessi con cui tale raggruppamento viene fatto possono, probabilmente, divergere (25).

Nel compilare le seguenti statistiche ci siamo quindi preoccupati di accostare in ciascuna tavola solo dati presumibilmente omogenei o perchè provenienti da una medesima fonte o perchè fondati sullo stesso criterio di compilazione. In ogni caso, e ciò

(24) Per spunti critici circa questa conclusione si veda M. FANNO, *Pressione fiscale e situazione del bilancio*, in *Rivista di diritto finanziario etc.*, (1957) parte I, p. 355. Non si può, comunque, negare che esistano situazioni settoriali che non sembrano conformi all'equità. E' il caso, per es., delle piccole imprese artigiane nei confronti delle quali è vivamente sentita l'esigenza di un aggiornamento della legislazione tributaria (si veda a questo proposito la relazione di E. ALLORIO pubblicata negli atti del *Primo Convegno Lombardo sull'Artigianato*, ed. C.N.A. Lombardo, Milano 1958).

(25) Cfr. B. GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, cit., p. 223. Circa la problematica connessa con la distinzione tra imposta diretta e indiretta, si veda H. LAUFENBURGER, *La distinzione fra imposte dirette e indirette*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, (1954), parte I, pp. 3 ss.

vale per tutte le statistiche riportate nell'articolo, le correlazioni che si traggono hanno valore indicativo, non assoluto.

Tav. H) Percentuale delle imposte dirette sul volume globale delle entrate tributarie in Italia (26)

ANNO	%	ANNO	%
1938-39	24,79	1952-53	16,1
1939-40	23,13	1953-54	19
1947-48	14,44	1954-55	18
1948-49	13,85	1955-56	18
1949-50	14,7	1956-57	19
1950-51	15,1	1957-58	19
1951-52	15,8		

Tav. I) - Percentuale delle imposte dirette sul volume globale delle entrate tributarie in alcuni Paesi occidentali (27)

PAESI	1954	1955	1956	1957
Belgio	28 %	35 %	33 %	38 %
Francia	28 %	28 %	28 %	27 %
Inghilterra	44 %	45 %	45 %	41 %
Svizzera	31 %	22 %	28 %	22 %
Stati Uniti	84 %	84 %	90 %	86 %
Italia	18 %	18 %	19 %	19 %

Tav. L) - Ripartizione (in %) delle entrate fiscali nei Paesi del mercato Comune (anno 1955) (28)

PAESI	Imposte dirette sul reddito e sul patrimonio	Imposte sulla cifra d'affari	Imposte sul consumo
Lussemburgo	66,4	15,4	18,2
Belgio	50,7	26,5	22,8
Francia	38,4	41,5	20,1
Rep. Federale Tedesca	52,4	26,9	20,7
Italia	32,3	21,1	46,6
Paesi Bassi	60,0	20,1	19,9

(26) Da *Compendio Statistico Italiano*, 1949-1950, ed. Istituto Centrale di Statistica, p. 234, tav. 227; 1953, p. 273, tav. 268; 1958, p. 258, tav. 253; 1959, p. 248, tav. 241.

(27) Da *Annuario Statistico Italiano* 1958, pp. 402-403, tav. 456 (per i Paesi esteri); per l'Italia v. nota precedente.

(28) Da *Le Finanze pubbliche dei sei Paesi della C.E.E. nel 1957*, ed. Ass. fra le Soc. Ital. per Azioni, Roma 1958, p. 421.

Tav. M) - Carico fiscale degli enti minori

La tavola che segue mostra i valori assoluti delle entrate tributarie complessive delle Regioni autonome, delle Province e dei Comuni, ripartite per « categorie di incidenza » e i rapporti percentuali tra le medesime categorie, nel periodo prebellico, nel primo anno di normalità postbellica, e negli ultimi esercizi (in milioni di lire) (29).

Categorie d'incidenza	1938-39		1949-50		1953-54		1954-55	
	valori	%	valori	%	valori	%	valori	%
Imposte sul reddito	3.072	56,1	103.601	53,5	162.492	49,4	182.600	50,9
Imposte sul patrimonio	174	3,2	13.633	7,0	16.564	5,0	15.593	4,3
Imposte sui consumi primari	1.860	34,0	66.635	34,4	122.669	37,4	130.566	36,3
Imposte sui consumi secondari	179	3,3	5.986	3,1	19.782	6,0	22.197	6,2
Tasse e altre entrate	184	3,4	3.918	2,0	7.193	2,2	8.291	2,3
	5.470	100	193.773	100	328.700	100	359.029	100

Dai dati complessivi delle precedenti tavole si possono trarre delle conclusioni abbastanza sicure. Il sistema fiscale italiano è tuttora strutturato in modo che l'imposizione indiretta mantiene una enorme prevalenza. In confronto al passato, lo squilibrio tra imposizione diretta e indiretta, invece di diminuire, è andato via via accentuandosi (nel 1881 l'incidenza delle imposte dirette era del 35%) fino al 1948 anno nel quale il gettito delle imposte dirette ha raggiunto appena il 13,85% delle entrate tributarie globali. Da allora il rapporto è lentamente aumentato a favore dei tributi diretti. Anche nella finanza locale (Regioni, Province, Comuni) è manifesta la tendenza verso una diminuzione dell'imposta sul reddito e un accrescimento di quella sui consumi primari. Nei confronti con le altre nazioni associate nel Mercato Comune, l'Italia viene ultima per l'incidenza delle imposte dirette sul gettito globale delle entrate tributarie (si veda la Tav. L); essa si trova poi in una situazione addirittura opposta a quella degli Stati Uniti (Tav. I).

Da queste conclusioni appare come il giudizio sul sistema fiscale italiano dal punto di vista etico non può essere del tutto positivo. Da quello tecnico, poi, è appena il caso di rilevare che il trattato della Comunità Economica Europea (CEE) prevede una certa omogeneizzazione dei sistemi fiscali dei Sei Paesi membri, ed è proprio l'Italia a trovarsi nella posizione più arretrata.

(29) Cfr. B. GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 259.

I FUNZIONARI E I METODI DI ACCERTAMENTO

Come abbiamo accennato all'inizio di questo studio, uno degli scopi che si riprometteva la riforma Vanoni era appunto quello di «ristabilire il perduto equilibrio tra imposta diretta e indiretta (30). Più esattamente si sarebbe dovuto parlare di «creazione» di equilibrio. Comunque, dopo quasi dieci anni dall'entrata in vigore della riforma, dobbiamo constatare che i risultati non solo non hanno ancora corrisposto all'attesa, ma sembra sia in atto una solida opposizione alla riforma stessa proveniente da alcuni strati della pubblica Amministrazione fiscale. Tra i vari sintomi di questa opposizione il più importante ci sembra l'atteggiamento dell'Amministrazione nelle fasi di accertamento del reddito.

Accertamento analitico e accertamento sintetico.

I metodi ai quali gli Uffici fiscali possono ricorrere nell'esercizio del loro compito di verificare la veridicità delle denunce del reddito mobiliare fatte dai contribuenti sono due: analitico e sintetico (31).

1. Il metodo analitico si fonda sull'esame di documenti contabili previsti dalla legge.

In essi sono compresi il libro giornale, il libro degli inventari, le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite (32), conti, note e prospetti che servono a stabilire analiticamente gli ammortamenti, i valori dei singoli cespiti, le variazioni quantitative e qualitative della consistenza delle merci entrate ed uscite dai magazzini,

(30) Vedi sopra, p. 258.

(31) Per una discussione sulla proprietà dell'uso di altri termini fatto dai vari autori (per es. accertamento «indiziario», «induttivo», «deduttivo», «deduttivo-sintetico») si veda A. DUS, *L'accertamento indiziario nell'imposta complementare*, nota a una sentenza della Commissione Centrale, Sez. III, 3 maggio 1957, n. 93010, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (1958), parte II, p. 127, nota (1). Notiamo, poi, che questi tipi di accertamento sono applicabili in prevalenza per i redditi di «ricchezza mobile». Infatti il «reddito agrario» viene, per legge, determinato «mediante l'applicazione alle singole particelle catastali componenti il fondo, delle tariffe di estimo stabilite secondo le norme della legge catastale» (art. 65 del T.U. delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645); il «reddito dei fabbricati» si determina in base «ai canoni di locazione, risultanti dai relativi contratti» o «se il fabbricato non è locato o non risulta il canone di locazione o questo è inferiore ai canoni correnti per i fabbricati in analoghe condizioni il reddito è determinato comparativamente a questi ultimi» (art. 74, 1° e 2° comma, T.U. citato). Il metodo «indiziario» trova applicazione anche nelle imposte di fabbricazione. (Si veda L. EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, IV Edizione, ed. Einaudi, Torino 1948, pp. 273 ss.).

(32) Vedi art. 2214 Cod. Civ., 1° e 2° comma, al quali rimanda l'art. 43, 1° comma del *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

delle materie prime, dei semi-lavorati dei prodotti finiti e altri elementi importanti per gli accertamenti analitici (33).

2. Il metodo sintetico (o indiziario) si fonda sulla situazione economica del contribuente «desunta dagli elementi e dati comunque raccolti» (34).

Detti «elementi e dati comunque raccolti» possono essere i più svariati: il valore locativo dei locali occupati, il numero e l'importanza delle macchine adoperate in uno stabilimento, il numero degli operai addetti al lavoro, le scritturazioni delle banche o delle ferrovie, le dichiarazioni di altri contribuenti che hanno avuto rapporti finanziari con quello il cui reddito deve essere «sinteticamente» accertato, il numero dei rogiti stesi da un notaio o delle cause difese da un avvocato, ecc. (35).

3. Secondo le recenti leggi di perequazione tributaria (36), il metodo analitico deve essere usato dagli uffici fiscali nell'accertamento dei redditi delle società di capitali e degli enti morali che la legge dichiara «tassabili in base a bilancio» (37) e, inoltre, delle altre imprese di diversa natura, soggette però all'obbligo della iscrizione nei registri delle imprese ai sensi dell'art. 2195 del codice civile (38), qualora ne facessero richiesta (39). In tal caso queste devono tenere i documenti contabili di cui abbiamo fatto cenno in precedenza. Anche per tutti gli altri contribuenti, qualora abbiano adempiuto agli obblighi di legge, l'accertamento operato dal Fisco deve muovere dagli elementi dichiarati, e può discostarsene solo mediante motivazione analitica (40).

(33) Vedi art. 43 del T. U. citato.

(34) Art. 120, 1° co., del T. U. citato.

(35) Per maggiori dettagli si veda L. EINAUDI, *op. cit.*, cap. 12°, pp. 273 ss.

(36) Legge 11 gennaio 1951, n. 25 - *Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario* (detta, comunemente, legge Vanoni); D. L. 5 luglio 1951, n. 57 - *Testo Unico delle norme sulla dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette*; Legge 5 gennaio 1956, n. 1 - *Norme integrative della legge 11 gennaio 1951, n. 25 sulla perequazione tributaria* (detta legge Tremelloni); D. P. L. 29 gennaio 1958, n. 645 - *Approvazione del Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*.

(37) Essi sono: le società per azioni, in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le cooperative e le mutue assicuratrici, gli istituti di credito, le casse di risparmio, le Province, i Comuni, e gli altri Enti morali tenuti alla compilazione dei bilanci annuali e le fondazioni ed aziende aventi finalità propria, istituite da altri enti, anche se sfornite di personalità giuridica, quando hanno gestione e bilancio autonomo rispetto a quello della persona o dall'ente che le ha costituite. (Cfr. B. GRIZIOTTI, *op. cit.*, p. 170).

(38) Secondo l'art. 2195 del Codice Civile «sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano: 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; 2) un'attività intermedia nella circolazione dei beni; 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) un'attività bancaria o assicurativa; 5) le altre attività ausiliarie delle precedenti».

(39) Art. 104 del *Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette*, cit.

(40) Cfr. Art. 1 della legge Tremelloni, cit.: «Gli accertamenti delle imposte dirette devono essere analiticamente motivati. La mancanza di

4. Al procedimento sintetico o indiziario, gli uffici fiscali sono autorizzati a fare ricorso quando i contribuenti non hanno tenuto o esibito le scritture obbligatorie secondo il codice civile e le leggi fiscali, oppure abbiano compiuto in tali scritture omissioni, inesattezze ed errori così gravi o ripetuti da far ritenere inaccettabili i libri e le scritture contabili.

5. La legge Vanoni e quella Tremelloni proprio allo scopo di raggiungere un maggiore equilibrio tra imposte dirette e indirette hanno indubbiamente voluto innovare il sistema di accertamento, affermando la prevalenza di quello analitico e facendolo apparire quello indiziario come una sanzione da applicarsi nei confronti di coloro che non si fossero allineati con lo spirito della riforma tributaria.

Secondo un autore, quelle leggi avrebbero percorso i tempi sostituendo ad un « procedimento collaudato da una larghissima esperienza e fondato sulla situazione reale, un procedimento teoricamente migliore, ma che presuppone una organizzazione delle imprese che il nostro Paese è ben lontano dall'avere » (41). A noi sembra che il giudizio sfavorevole implicitamente contenuto in queste parole non tiene conto del fatto che ogni azione profondamente riformatrice si esercita sempre su delle strutture che non posseggono i requisiti che la riforma vuole ottenere.

Quando l'on. Vanoni si era accinto all'opera di riforma, avendo chiaramente preveduto che uno degli elementi essenziali del successo, sarebbero stati i funzionari fiscali, si era preoccupato innanzi tutto di formare un corpo di « verificatori contabili » che conoscessero bene le tecniche di redazione dei bilanci delle società e delle imprese, e fondò una scuola apposita nell'ambito del Ministero delle Finanze. Il poter disporre di « verificatori contabili » esperti era una condizione indispensabile per applicare il principio secondo cui i funzionari avrebbero dovuto accertare il « reddito », e non, come si faceva abitualmente, il « tributo ».

Purtroppo, gli ambienti più sensibili al problema fiscale hanno dovuto constatare casi di « verificatori contabili » i quali, dopo aver prestato un contributo apprezzabile al buon esito della riforma, inducendo parecchie imprese ad aggiornare la loro contabilità anche con l'introduzione di mezzi meccanografici, e a rettificare precedenti dichiarazioni di redditi poco veritieri, hanno rotto il rapporto di lavoro con l'Amministrazione statale e sono poi divenuti consulenti fiscali delle grandi imprese (42).

motivazione produce nullità. La nullità deve essere eccepita dal contribuente, a pena di decadenza, nel ricorso alla Commissione di Primo grado». Dello stesso tenore è l'art. 37 del T. U. cit.

(41) A. DUS, *L'accertamento indiziario nell'imposta di ricchezza mobile nell'evoluzione del nostro diritto finanziario sino al Testo Unico sulle imposte dirette del 29 gennaio 1958*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, (1958) parte I, p. 241.

(42) Il motivo economico che sta all'origine di questo fenomeno non va sottovalutato poiché la categoria dei funzionari fiscali svolge un ruolo che, sotto certi aspetti, è tanto delicato e importante quanto quello

Se alla inadeguata preparazione tecnica della maggior parte degli accertatori si aggiunge la scarsità del loro numero (43) e le pressioni che ricevono dai loro superiori gerarchici per accrescere il volume delle entrate fiscali, non sarà difficile comprendere perchè, nonostante la nuova tendenza legislativa, **perseverare generalmente il metodo di rettificare indiziarmente tutte le denunce elevandole fino a raggiungere una cifra che presumibilmente rispecchia il reddito medio calcolato a priori sulla base di parametri fissati d'ufficio o, a volte, concordate con le categorie interessate (44).**

FUNZIONARI E CORRUZIONE

Vogliamo, però, portare ora l'attenzione su certi comportamenti dei funzionari che rivestono carattere di particolare gravità.

Si verificano con frequenza casi di accertatori fiscali (guardie di finanza, funzionari e, in genere, pubblici ufficiali del fisco) che **accettano o addirittura richiedono ai contribuenti notevoli som-**

dei magistrati. Un autore, trattando del concordato finanziario nella cornice della riforma Vanoni, notava, già nel 1953, che tra le esigenze molto sentite in tema di problemi finanziari c'era quello « dell'innalzamento della dignità funzionale e [...] la freedom from need (libertà dal bisogno) dei funzionari, che sono i portatori della riforma tributaria. Se essi cadono, aggiungeva egli, cade la riforma. E non occorre molto acume per capire che è quest'ultima condizione che lega o determina tutte le altre. Oggi gli uffici accertatori sono sulla linea della resistenza ad oltranza: o in virtù di essi la riforma riuscirà a stabilire una solida testa di ponte e quindi a sfondare nel campo dell'evasione tributaria, formidabilmente cooperando alla formazione di una coscienza tributaria, o essi saranno sopraffatti con quelle stesse armi che la riforma ha messo nelle mani dei contribuenti » (Cfr. O. POLI, *La riforma tributaria: questioni particolari*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* (1953), parte I, p. 136).

(43) Naturalmente il problema del numero degli addetti ai vari uffici fiscali è connesso con l'indirizzo di fondo dell'Amministrazione in materia di controlli e accertamenti. E' chiaro che se si parte dal presupposto di dover rivedere il maggior numero di pratiche e rettificare la maggior parte delle dichiarazioni dei redditi il personale non sarà mai sufficiente, lo svolgimento delle pratiche sarà regolarmente affrettato e le occasioni di venire a illeciti accomodamenti tenderanno sempre a crescere. Una recente relazione sull'attività della Guardia di Finanza apparsa in *Documenti di Vita italiana* (n. 97, dicembre 1959, p. 7695, rubr. 74) ci informa che nell'esercizio finanziario 1958-1959, il numero delle denunce effettuato dalla Guardia di Finanza è stato 155.747 e i tributi evasi accertati ammontano a 21,8 miliardi. Solo in materia di imposta generale dell'entrata sono state effettuate 64 mila denunce che hanno fatto recuperare al Fisco 13,7 miliardi d'imposta evasa. Se si considera che il gettito dell'IGE si aggira sui 600 miliardi, il recupero fatto dalle Guardie di Finanza rappresenta solo il 2% del gettito globale.

(44) A. DUS, nel citato articolo (*L'accertamento indiziario, etc.*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, (1958) parte I, in specie da pag. 232 a p. 238) descrive con sufficienti dettagli le procedure indiziarie già in vigore, con i loro pregi e difetti.

me di danaro con l'accordo di tacitare irregolarità verificate o soltanto presunte. E' anzi mentalità assai diffusa tra i contribuenti che sia economicamente più conveniente esporsi al rischio derivante dalle forti evasioni in sede di denuncia dei redditi, perchè, in caso di sopralluogo della finanza per la verifica, sanno di poter facilmente accordarsi offrendo ai funzionari somme molto minori di quelle che avrebbero dovuto versare al Fisco qualora avessero fatto una denuncia veritiera.

Questo comportamento è in contrasto con le leggi dello Stato e con la morale: si tratta infatti di corruzione vera e propria.

Il fenomeno dal punto di vista del diritto penale.

1. Il nostro codice penale (libro secondo, titolo II) prevede tutta una serie di delitti contro la Pubblica Amministrazione (45), tra i quali è contemplato quello di **corruzione** (artt. 318, 319, 320, 321). Gli autori, sulla base degli elementi forniti dai predetti articoli, distinguono due forme di corruzione: propria e impropria, distinguibili a loro volta in antecedente e susseguente.

a) **La corruzione impropria antecedente** si ha quando un pubblico ufficiale «per compiere un atto del suo ufficio, riceve, per sé o per altri, in denaro o altra utilità, una retribuzione che non gli è dovuta, o ne accetta la promessa» (art. 318, 1° co.).

b) **La corruzione impropria susseguente** si ha, invece, quando egli «riceve la retribuzione per un atto d'ufficio da lui già compiuto» (art. 318, 2° co.).

«Scopo dell'incriminazione della corruzione impropria è di evitare il danno che deriva all'Amministrazione dalla venalità dei soggetti ad essa preposti, venalità che, anche quando non porta al compimento di atti illegittimi, nuoce alla dignità e al prestigio dell'Amministrazione medesima, perchè getta discredito e sospetto sul suo funzionamento» (46).

c) **La corruzione propria antecedente** si ha quando un pubblico ufficiale «per omettere o ritardare un atto del suo ufficio, o per fare un atto contrario ai doveri di ufficio (47), riceve per sé o per un terzo, denaro od altra utilità, ovvero ne accetta la promessa» (art. 319, 1° co.).

d) **La corruzione propria conseguente** si ha, infine, qualora il pubblico ufficiale «riceva il denaro o l'utilità per aver agito contro i doveri del suo ufficio, o per aver omesso o ritardato un atto d'ufficio» (art. 319, 4° co.).

(45) Per un'analisi dei concetti di «Pubblica Amministrazione» e «Pubblico Ufficiale» sotto il profilo giuridico si veda F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, parte II, Giuffrè, Milano 1957, pp. 591 ss.

(46) *Ibidem*, p. 622.

(47) «Per quanto concerne il compimento di "atti contrari ai doveri di ufficio" si osserva che tale locuzione comprende ogni atto che sia in contrasto con norme giuridiche o con istruzioni di servizio; nonchè col buon uso del potere discrezionale, vale a dire con un uso che non si ispiri a imparzialità e giustizia oppure non corrisponda allo scopo per cui il potere medesimo è conferito» (Cfr. *Ibidem*, p. 625).

«Oggetto della tutela penale della corruzione propria è l'interesse generale al regolare funzionamento della pubblica Amministrazione, interesse che è gravemente offeso da quella forma di venalità che porta il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio a tradire il suo dovere di fedeltà all'Amministrazione stessa. Evidentemente il pregiudizio insito nel delitto in parola è maggiore di quello che si verifica nella corruzione impropria, perchè il fatto del funzionario non solo getta il discredito sull'ente pubblico, ma ne turba il funzionamento, concretandosi in atti che, nell'interesse dell'ente medesimo, non dovevano essere compiuti» (48).

La corruzione impropria antecedente è punita con la reclusione fino a 3 anni e con la multa da 4.000 a 80.000 lire. Quella susseguente con la reclusione fino a un anno e una multa fino a 24.000 lire. Per la corruzione propria antecedente è comminata la reclusione da 2 a 5 anni e la multa da 24.000 a 160.000 lire; per quella susseguente, infine, è prevista la reclusione da 1 a 3 mesi e la multa da 8.000 a 80.000 lire.

2. L'art. 321 codice penale estende queste pene «anche a chi dà o promette al pubblico ufficiale o all'incaricato di un pubblico servizio il danaro o altra utilità». Non c'è dubbio che i comportamenti del pubblico ufficiale che si lascia corrompere e del privato che corrompe sono strettamente legati tra loro. «All'azione di chi riceve corrisponde, quale elemento immancabile, l'azione di chi dà» (49). Ma, mentre la generalità degli autori propendono a mantenere distinto il reato del pubblico ufficiale da quello del privato, qualcuno li riduce a un'unica fattispecie delittuosa così che non ci sarebbero due distinti delitti ma uno solo a cui hanno «necessariamente concorso» più persone (50).

3. Tale questione, pur essendo importante dal punto di vista della dottrina penalistica, per gli scopi che ci prefiggiamo non è rilevante. Ciò che invece ci sembra importante di sottolineare è che in concreto il nostro sistema penale non sia perfettamente adeguato allo stato attuale dei rapporti tra funzionari fiscali e contribuenti. Esso, infatti, suppone che l'iniziativa alla corruzione parta sempre dal privato (51), mentre sembra che, oggi, frequenti siano i casi nei quali la richiesta indebita «di denaro o altra utilità» è fatta dal pubblico ufficiale al privato cittadino. Il codice poi prevede come fattispecie delittuosa l'istigazione alla corru-

(48) *Ibidem*, p. 624.

(49) F. ANTOLISEI, *op. cit.*, p. 618.

(50) Di questa opinione è l'ANTOLISEI, *op. cit.*, p. 618, il quale afferma che «come costituiscono un reato unico l'adulterio, la rissa, il duello, l'associazione a delinquere, ecc., non vi è ragione per scorgere nella corruzione una molteplicità di reati. Il privato che corrompe, in realtà, non è che un complice necessario del funzionario che si lascia corrompere».

(51) Ciò si deduce chiaramente dalla dizione degli artt. 318 e 319 cod. pen. nei quali l'azione delittuosa del pubblico ufficiale è indicata con la parola «riceve» o «accetta», mentre l'art. 321 che estende la pena al privato corruttore qualifica l'azione delittuosa di questi con la seguente espressione «dà o promette al pubblico ufficiale».

zione quando proviene dal privato, ma non fa altrettanto per l'ipotesi in cui tale istigazione provenga dal pubblico ufficiale (52).

In una prospettiva « de jure condendo », qualora si volesse affiancare penalmente l'azione moralizzatrice in campo fiscale, ci sembra che, più severamente del privato, debba essere punito il pubblico ufficiale che si lasci corrompere o che istighi alla corruzione.

4. Si deve, infine, notare quanto limitate siano le possibilità di cui dispone il privato contribuente di cooperare con la giustizia per punire eventuali comportamenti illeciti di pubblici funzionari e sradicare una tendenza che potrebbe divenire cronica. Infatti il privato che denunciassero un pubblico ufficiale di aver ricevuto da lui del denaro per omettere, per es., un accertamento del reddito imponibile, si autoaccuserebbe del delitto di corruzione ai sensi dell'art. 321 cod. pen. e, anche nell'ipotesi che egli potesse dimostrare di aver acceduto alle illecite richieste del funzionario solo per poterlo costituire in istato di reato e denunciarlo, si imberebbe in una avventura giudiziaria il cui esito non può essere previsto con certezza.

Il fenomeno dal punto di vista della morale.

Il giudizio morale del fenomeno che stiamo esaminando deve partire da alcune chiare premesse di fatto e di diritto relative alla persona del pubblico ufficiale e ai suoi rapporti con la pubblica Amministrazione.

Il pubblico funzionario è legato all'Amministrazione dello Stato da un regolare contratto di lavoro bilaterale e oneroso dal quale nascono obblighi di fedeltà e di stretta giustizia commutativa. Lo Stato s'impegna a versare una giusta retribuzione; il funzionario a compiere le sue mansioni con esattezza, curando gli interessi dell'Amministrazione stessa. Ma, a differenza del contratto di lavoro di un privato cittadino, quello del pubblico ufficiale impegna quest'ultimo direttamente e responsabilmente nei confronti della consecuzione del bene comune che è appunto il fine etico dell'Amministrazione statale. Pertanto il comportamento dei pubblici funzionari va valutato anche nei confronti dei fini gene-

(52) L'art. 322 del cod. pen. prevede due distinte ipotesi che la dottrina qualifica rispettivamente come *istigazione alla corruzione impropria* e *istigazione alla corruzione propria*. Il primo caso si verifica quando viene offerto o promesso denaro o altra utilità a un pubblico ufficiale per indurlo a compiere un atto del suo ufficio. Il secondo quando l'offerta o la promessa sono fatte per indurre il pubblico ufficiale a omettere o ritardare un atto d'ufficio o a fare un atto contrario ai propri doveri. Elemento essenziale dell'istigazione è, comunque, la mancata accettazione da parte del funzionario dell'offerta e della promessa. Un eventuale comportamento istigatorio del pubblico ufficiale sarebbe tutt'al più configurabile come « tentativo di corruzione », ma la dottrina è sostanzialmente contraria ad ammettere in un caso del genere la fattispecie del « tentativo ». Di parere diverso sono l'ANTOLISEI (op. cit., p. 627) e il VENDITTI (Il problema del tentativo nel delitto di corruzione, in *Giurisprudenza italiana*, 1951, II, p. 260).

rali che gli organi politici intendono perseguire, come possono essere, per es., la creazione di una nuova coscienza fiscale della nazione e la moralizzazione della vita pubblica.

Da queste premesse di fatto e di diritto derivano le seguenti conclusioni sul piano morale:

1. Ogni atto del pubblico ufficiale, che positivamente e coscientemente ostacoli il raggiungimento dei giusti fini generali che lo Stato si ripromette di raggiungere, è moralmente illecito in quanto lesivo del dovere di fedeltà. La gravità o la venialità dell'illecito va giudicata caso per caso (53).

2. Ogni rilevante inesattezza, coscientemente fatta, nell'accertamento del reddito imponibile è gravemente illecita (a maggior ragione una fraudolenta omissione). Se fatta per eccesso genera nel funzionario l'obbligo di far restituire dallo Stato o di restituire personalmente al privato ciò che gli è stato richiesto in più. Se fatto per difetto, l'obbligo della restituzione è verso lo Stato (54).

3. La richiesta di somme rilevanti di denaro, fatta dal pubblico funzionario al privato a titolo di ingiusta ricompensa per l'illecita omissione o alterazione dell'accertamento del reddito, è già in se stessa una grave violazione del dovere di fedeltà verso la pubblica Amministrazione, costituisce una ragione di scandalo, e contribuisce ad accrescere la sfiducia dei cittadini verso lo Stato. Se la richiesta venisse soddisfatta tanto il funzionario quanto il contribuente sono colpevoli di corruzione: quello a titolo di agente principale, questo a titolo di cooperatore nel danno. Si pongono, in questo caso, ulteriori problemi, relativi alle restituzioni.

(53) Sotto questo profilo possono essere segnalati a titolo esemplificativo i seguenti casi: insegnare ai contribuenti i metodi della doppia contabilità; mostrare di gradire o addirittura pretendere che il contribuente paghi le spese di ristorante o di albergo degli agenti della finanza, che egli metta a loro disposizione un mezzo di trasporto; compiere le spese familiari nei negozi di quei contribuenti presso i quali possono essere condotte inchieste o accertamenti in modo da ottenere tutto gratuitamente.

(54) Le ipotesi di una arbitraria riduzione del reddito imponibile non è puramente astratta stando a quanto si legge nella relazione ministeriale alla legge 11-1-1951, n. 25. « Si è arrivati anche a questo: che negli uffici si è fatta talvolta strada la prassi di moderare l'imposta, riportando il suo peso effettivo entro il limite ritenuto dall'Amministrazione tollerabile rispetto a quello effettivamente conseguito. E' quindi — concludeva il relatore — una prassi da condannarsi nel modo più assoluto, perchè sostituisce l'Amministrazione al legislatore, perchè può aggravare le sperequazioni e perchè può essere fonte di arbitrii ».

« In certe congiunture — afferma G. AZPIAZU, in *L'Uomo d'affari*, ed. Civiltà Cattolica, Roma 1953, p. 360 — se l'ingiustizia pregiudica lo Stato, sia che il funzionario tassi l'interessato per meno del dovuto, sia che taccia quando occorra parlare e dichiarare onestamente ciò che è di spettanza dello Stato, l'obbligo del risarcimento verso quest'ultimo è incontrovertibile. Vi potrebbe essere una sola scusante: il gravissimo incombente del funzionario in qualche caso determinato ».

Se, come è supposto, da siffatto comportamento illecito delle due parti, il Fisco risulta frodato, chi deve reintegrarlo? **L'obbligo incombe certamente al pubblico funzionario**, per il principio enunciato sopra al n. 2. Ma si tratta ora di vedere se, in questo caso, anche il privato contribuente sia solidalmente obbligato alla restituzione.

Partendo dalla constatazione che in concreto l'oggetto e l'ammontare della restituzione sono dati dall'imposta non versata, qualcuno potrebbe supporre che il contribuente si venga a trovare di fatto nella posizione di « evasore » e, come tale, sottoposto agli obblighi che la morale prevede come certi nei confronti degli evasori. E poichè, secondo qualche autore, tra gli obblighi certi non esisterebbe quello della restituzione (55), il contribuente corruttore del pubblico ufficiale non sarebbe tenuto in solido alla riparazione verso lo Stato.

Ma, in questi termini, il problema non ci sembra rettammente impostato. Infatti, qui il contribuente non si configura più solo come « evasore », ma come « cooperatore diretto » al peccato di corruzione del pubblico ufficiale e quindi è sottoposto a tutti gli obblighi morali previsti per il caso della collaborazione nel danno inflitto a un terzo, tra i quali c'è appunto quello della restituzione in solido (56).

4. Occorre ora stabilire se esista l'obbligo del pubblico ufficiale di restituire al contribuente il denaro da questi dato in connessione con accertamenti fiscali. Crediamo che questo caso debba essere risolto per analogia con le situazioni ipotizzate nei trattati di morale nei riguardi dei giudici (57). Per maggiore chiarezza sarà opportuno esporre l'intera gamma delle ipotesi, supponendo sempre che si tratta di una somma rilevante.

a) Il denaro è stato spontaneamente offerto dal contribuente: in questo caso il funzionario ha l'obbligo di restituirlo prima

(55) Cfr. L. FEZZI, *Fisco e coscienza*, in *Aggiornamenti Sociali*, (novembre) 1953, pp. 361 ss., in particolare p. 374 (rubr. 104).

(56) « Corrompere un funzionario è un collaborare alla sua prevaricazione. E siccome il funzionario è tenuto per giustizia alla fedeltà verso l'amministrazione, ne segue che la corruzione è spesso collaborazione a un peccato di ingiustizia e, molte volte, a un peccato contro la giustizia commutativa. E se la corruzione tende ad attuarsi con mezzi illeciti, quali sono i mezzi corruttori, e serve per esimersi da giuste sanzioni, la collaborazione al peccato del funzionario, che per ipotesi cede alla tentazione e opera contro la sua coscienza e il suo dovere, è collaborazione a un'ingiustizia in senso stretto, che obbliga il correo alla restituzione di quanto sia stato frodato o illecitamente conseguito. Si tratta, per es. della subornazione per l'esenzione da una giusta multa, della defraudazione di un giusto tributo. Se lo scopo si raggiunge con un tal mezzo, è certo che il funzionario viene meno alla giustizia agendo contro la sua coscienza e contro la giusta legge, ed è obbligato alla riparazione nei confronti dell'amministrazione. E' certo altresì che, in caso di mancata riparazione da parte del funzionario, questa graverà sul corruttore, come collaboratore principale e diretto al danno arrecato » (G. AZPIAZU, *op. cit.*, p. 210). Si veda anche T. JORIO, *Theologia moralis*, Vol. II, ed. D'Auria, Napoli 1954, p. 405, II.

(57) Cfr. JORIO, *op. cit.*, II, p. 588, n. 953.

dell'accertamento, perchè a motivo del dono ricevuto si espone al pericolo di fare un accertamento lesivo della pubblica Amministrazione e favorevole al contribuente. **Dopo l'accertamento**, sia esso stato giusto o ingiusto, quell'obbligo non esiste, perchè è cessata la ragione su cui l'obbligo si fondava. Tuttavia, anche in questa seconda ipotesi, sarà opportuno suggerire con discrezione e prudenza al funzionario di restituire il denaro accettato o di erogarlo a beneficio dei poveri.

b) **La consegna di danaro è stata pattuita dalle parti** perchè il funzionario facesse un accertamento giusto. Il funzionario è tenuto a restituire la somma sia prima che dopo l'accertamento, perchè non può essere materia di accordo, oneroso per il contribuente, ciò che il funzionario deve prestare per dovere di giustizia inerente al suo ufficio.

c) **La consegna di danaro è stata pattuita tra le parti** perchè il funzionario facesse un accertamento dannoso per il Fisco. Il funzionario deve restituire la somma prima che l'accertamento sia eseguito. Ma, fatto l'accertamento, l'obbligo della restituzione è controverso e quindi, in pratica, non può essere imposto in coscienza (58).

5. Un ultimo caso che merita di essere chiarito alla luce della morale è quello relativo alla **consulenza tributaria** fatta da funzionari fiscali. Può accadere che le imprese, allo scopo di liquidare le imposte e di diminuire l'aggravio fiscale, assumano come consulenti della propria contabilità funzionari statali ancora in servizio che conoscono assai bene le leggi tributarie e i modi sicuri di evasione. L'ipotesi non presenterebbe ostacoli dal punto di vista morale qualora tanto nel funzionario quanto nell'impresa dominasse piena rettitudine: semmai sarebbe questione di opportunità. Ma se il funzionario valendosi delle sue conoscenze insegnasse i modi più sicuri di occultare impunemente gli utili, si trasformerebbe in un « autentico frodatore dello Stato, al quale è legato con un patto di giustizia » (59).

(58) Si vedano le opinioni dei moralisti in materia di restituzione di ciò che si è avuto attraverso un « contratto turpe » (Cfr. TH. JORIO, *op. cit.*, p. 441, n. 728).

(59) Cfr. G. AZPIAZU, *op. cit.*, p. 361. Notiamo che il *Testo Unico* 29 gennaio 1958 citato, ha sancito l'incompatibilità tra la carica di funzionario fiscale e l'esercizio della rappresentanza e assistenza del contribuente per il compimento di atti inerenti al rapporto tributario presso gli uffici finanziari. Ciò risulta dal fatto che l'elenco tassativo delle persone alle quali può essere delegata tale facoltà, non fa menzione dei funzionari fiscali (art. 12 del T. U., *cit.*). L'art. 13 del medesimo T. U. attribuisce, però, al ministero delle finanze la facoltà « di autorizzare all'esercizio dell'assistenza e della rappresentanza in materia tributaria i funzionari delle carriere direttive e di concetto dell'Amministrazione finanziaria collocati a riposo dopo almeno venti anni di servizio. Il ministero tiene l'elenco delle persone autorizzate [...] e comunica agli uffici dipendenti le relative variazioni. L'autorizzazione può essere revocata in ogni tempo. A coloro che hanno appartenuto all'Amministrazione finanziaria ancorchè iscritti in un albo professionale o nell'elenco previsto dal

CONCLUSIONE

In uno Stato nel quale, come in Italia, vige il regime democratico, la moralizzazione degli organi detentori del potere pubblico ed esecutori della legge è, insieme, una condizione indispensabile per il consolidamento di quel regime e una esigenza profondamente sentita nelle masse. Questo vale a maggior ragione per quel settore della pubblica Amministrazione che svolge una delle funzioni meno gradite ai cittadini come è quella del prelevamento delle imposte. D'altro lato non sarà mai raggiungibile il traguardo di creare una migliore coscienza fiscale nei contribuenti, che è una delle caratteristiche dei popoli democraticamente maturi, se il comportamento dei pubblici funzionari non sarà improntato alla più rigorosa onestà. Il diritto penale e la morale ponendo precetti negativi stabiliscono il minimo indispensabile perchè l'azione dei pubblici funzionari non sia delittuosa o peccaminosa. Ma il fattivo contributo alla consecuzione del « bene comune » cui sono principalmente impegnati i poteri pubblici non può essere assicurato se non traesse ispirazione da doveri d'indole positiva, la cui trasgressione, anche se non fosse peccaminosa, ostacola il buon andamento dei rapporti tra lo Stato e i cittadini e non è certamente conforme alle esigenze delle virtù sociali la cui osservanza è questione di coerenza cristiana.

Angelo Macchi

comma precedente, è vietato per un biennio dalla data indicata nel decreto che riconosce la cessazione del relativo rapporto di impiego, di esercitare le funzioni di assistenza e di rappresentanza nel compartimento o nei compartimenti presso i quali hanno esercitato le loro funzioni nell'ultimo quinquennio. Il termine è ridotto a un anno se il rapporto di impiego sia cessato per collocamento a riposo per limiti di età o per anzianità di servizio o se l'esercizio si svolge al di fuori del compartimento o compartimenti presso i quali il funzionario esercitò le proprie funzioni nell'ultimo quinquennio della sua attività ».