

A cura di Fabrizio Ciapparoni

EZIO VANONI,
GIURISTA CATTOLICO E
POLITICO: DAL CODICE
DI CAMALDOLI ALLA
RIFORMA TRIBUTARIA

Atti dell'incontro di studio

Roma, 26 novembre 2016



JUS QUIA JUSTUM
edizioni

A CURA DI FABRIZIO CIAPPARONI

**Ezio Vanoni, giurista cattolico
e politico: dal Codice di Camaldoli
alla Riforma tributaria**

*Atti dell'incontro di studio
Roma 26 novembre 2016*

UGCI - Unione Giuristi Cattolici Italiani
Unione Giuristi Cattolici di Roma


JUS QUIA JUSTUM
edizioni

ISBN: 9788894181883

**Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla
Riforma tributaria**

Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016

Prima edizione: giugno 2018

Comitato scientifico

Francesco D'Agostino - *Direttore*

Salvatore Amato, Agata Amato Mangiameli, Maria Laura Basso, Luigi Ciaurro,
Giuseppe Dalla Torre, Alberto Gambino, Gabriella Gambino, Fabio Macioce,
Andrea Nicolussi, Laura Palazzani, Mauro Ronco, Claudio Sartea, Pasquale
Stanzione, Vincenzo Vitale.

Realizzato da Dangeloweb - Roma
per conto di Jus Quia Justum Edizioni
UGCI - Unione Giuristi Cattolici Italiani
www.ugci.org

*Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta
o diffusa senza l'autorizzazione dell'editore.*

© 2018, Jus Quia Justum Edizioni

I volumi editi da Jus Quia Justum Edizioni sono sottoposti a referaggio.

*Le opinioni espresse nel testo sono da attribuirsi esclusivamente agli autori, e non
impegnano in alcun modo l'Unione Giuristi Cattolici Italiani, né possono essere in
alcun modo riferite all'Unione nel suo complesso o ai suoi organi direttivi.*



**Unione Giuristi
Cattolici Italiani**

UNIONE DI ROMA
UNIONE DI TORINO

in collaborazione con



con la partecipazione di



Sommario

Premessa	8
FABRIZIO CIAPPARONI	
Introduzione	10
GIUSEPPE DALLA TORRE	
Riflessioni sulla natura del concorso alle spese pubbliche, da intendere, in via principale, come esercizio del <i>munus</i> proprio del contribuente, ovvero come esercizio di una funzione finanziaria di rilievo pubblico	18
VINCENZO BASSI	
Ezio Vanoni	43
ENRICO DE MITA	
Principio contrattualista e principio di capacità contributiva nel pensiero di Ezio Vanoni	61
FRANCESCO FORTE	
L'attualità del pensiero di Vanoni	93
FRANCO GALLO	
Vanoni: un esempio moderno di come si serve il cambiamento d'epoca	97
LORENZO LEUZZI	
La preveggenza di Vanoni su ciò che era prevedibile: l'interpretazione funzionale	114
RAFFAELLO LUPI	
Ezio Vanoni Ministro delle Finanze	126
GIANNI MARONGIU	

Autori

VINCENZO BASSI

Docente di Diritto tributario

FABRIZIO CIAPPARONI

Associato di Storia del Diritto medievale e moderno

GIUSEPPE DALLA TORRE

Emerito di Diritto canonico, Rettore emerito Università Lumsa, Presidente Tribunale Città del Vaticano, Presidente onorario Unione Giuristi Cattolici Italiani

ENRICO DE MITA

Emerito di Diritto tributario

FRANCESCO FORTE

Emerito di Scienza delle finanze

FRANCO GALLO

Emerito di Diritto tributario, Presidente emerito Corte costituzionale, Presidente Istituto Enciclopedia italiana Treccani

LORENZO LEUZZI

Vescovo di Cittanova Aemona, Direttore della Pastorale universitaria Diocesi di Roma

RAFFAELLO LUPI

Ordinario di Diritto tributario

GIANNI MARONGIU

Emerito di Diritto tributario, Presidente Associazione nazionale tributaristi italiani

Premessa

FABRIZIO CIAPPARONI

Nell'intento di porre l'accento sulla preziosa partecipazione dei cattolici alla edificazione delle strutture del nostro ordinamento repubblicano l'Unione Giuristi Cattolici ha voluto ricordare l'anniversario della scomparsa del cattolico onorevole Ezio Vanoni, giurista "prestato" alla scienza delle finanze sin dal momento della sua tesi di laurea, creatore del sistema impositivo fiscale che ancora oggi caratterizza l'apparato tributario italiano: la Dichiarazione dei redditi.

Le Unioni di Roma e di Torino si sono attribuite l'onore e l'avvincente onere di ricordarlo attraverso un incontro di studio cui hanno partecipato i maggiori esperti di diritto tributario ed il professore Francesco Forte, diretto collaboratore del professore Vanoni nell'attività universitaria e nel percorso politico, alla piacevole ed appagante presenza delle Figlie dello statista, le Signore Martina e Lucia.

La lunga militanza nell'ambiente cattolico ha precocemente inserito Ezio Vanoni fra quei cattolici che già pensavano all'Italia in un disastroso dopoguerra e che intendevano fondare le nuove istituzioni sul riconoscimento dei diritti del cittadino. Durante la sua faticosa partecipazione alla formazione del così detto Codice di Camaldoli, forse in Lui si conferma "il primato dell'etica sulla scienza economica" (De Mita): principio che lo accompagnerà nella sua militanza politica a cominciare dalla partecipazione all'Assemblea costituente.

Con Vanoni Ministro delle Finanze entra in vigore la Legge 1 gennaio 1951, n. 25 denominata "Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario": il titolo primo reca come intitolazione *Norme sulla dichiarazione annuale dei redditi* e l'articolo 2 recita:

La dichiarazione deve indicare, per i singoli redditi, la specificazione delle fonti, l'importo lordo, le spese detraibili e l'importo

netto, nonché, agli effetti dell'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, gli oneri deducibili e gli altri titoli di detrazione previsti dalla legge relativa.

In questo modo, pacificamente, attraverso poche espressioni semplici e lineari avviene una sorta di rivoluzione copernicana: il capovolgimento del tradizionale storico principio impositivo, che ha sempre visto l'amministrazione finanziaria dello Stato imporre al cittadino un prelievo coattivo, trasformarsi, con l'abbandono della corrisposta diffidenza, in un comprensivo dialogo ed una fiducia reciproca tra il fisco ed il contribuente che, sotto la propria responsabilità, denuncia i propri redditi nella raggiunta consapevolezza di essere partecipe del benessere collettivo.

È stata la grande capacità dello statista cattolico che, senza eccezioni, alla sua attività politica ha inteso trasmettere i personali ideali di matrice cristiana di equità, giustizia sociale e rispetto della dignità umana.

Introduzione

GIUSEPPE DALLA TORRE

1.

In materia tributaria la Costituzione pone tre grandi principi: l'obbligo di tutti di concorrere alle spese pubbliche, la calibratura dell'imposizione tributaria sulla capacità contributiva di ciascuno, la progressività del sistema impositivo. Questi principi che oggi possono apparire ovvii, scontati non erano al momento in cui si mise mano alla redazione della Carta fondamentale, e ciò in ragione di diversi orientamenti che discendevano dalle matrici culturali e politiche dell'Ottocento e del primo Novecento.

Non erano riconducibili alla ideologia liberale, che guardava ad uno Stato astensionista rispetto alle dinamiche sociali, ad una concezione dell'uomo come proprietario, al primato del libero mercato, al non intervento pubblico nell'economia: il *laissez faire, laissez passer* espressione attribuita a Vincent de Goumay (1712-1759), divenne emblema del liberalismo economico, nemico dell'intervento statale. Ma quei principi non erano neppure riconducibili all'ideologia, diversa e per molti aspetti opposta, che dominò in Italia durante il regime fascista, cioè quella del primato statale anche nell'economia, che portò alla nascita di un capitalismo di Stato di cui, soprattutto dopo il 1937, il simbolo fu l'IRI con la sua importante presenza nel mondo imprenditoriale.

Certo è che nello Statuto Albertino il problema fiscale era limitato al profilo della mera legalità: "Nessun tributo può essere imposto o riscosso - recitava l'art. 30 - se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re".

La Costituzione repubblicana segna, dunque, uno stacco deciso nei confronti del passato, sia presupponendo una terza dimensione rispetto alla contrapposizione dualista tra mercato e Stato, sia entrando a precisare i criteri di fondo cui deve ispi-

rarsi l'azione impositiva dello Stato. Come dispone, infatti, il primo comma dell'art. 53 Cost., "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva", precisando nel comma successivo che "Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

La succinta ma chiarissima formula costituzionale non fu un frutto improvviso e spontaneo. Ad essa si giunse grazie ad un progressivo lavoro di più generale approfondimento sull'uomo, considerato singolarmente e nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità; sulla sua dignità originaria, da cui discendono diritti inviolabili ed una eguaglianza radicale da riconoscere e promuovere; sui suoi rapporti con lo Stato, concepito non più secondo l'antica idea del dominio, ma secondo quella del servizio alla persona ed alla società; sul dovere di tutti di concorrere al progresso materiale o spirituale della società, culminante nei più generali doveri di solidarietà politica, economica e sociale; sull'idea di una sussidiarietà corposa e fattiva, che solo una lettura superficiale ritiene come tardivamente introdotta dalla riforma costituzionale del 2001, ma in realtà ben presente già nel testo originario.

2.

Di quel lavoro preparatorio un passaggio importante fu segnato, nel 1943, dal documento redatto da un gruppo di intellettuali cattolici riuniti presso il monastero di Camaldoli, passato poi con il nome di *Codice di Camaldoli*, che ebbe una straordinaria incidenza sulla vicenda italiana del secondo dopoguerra, a partire dalla elaborazione della Carta costituzionale.

È noto, infatti, che i cattolici eletti nell'Assemblea Costituente erano gli unici portatori di un progetto preciso di Costituzione, ciò grazie ad una serie di iniziative nelle quali esso era stato elaborato in maniera assai dettagliata: dalla XIX Settimana Sociale del 1945, su "Costituzione e Costituente", al *Programma della DC per la nuova Costituzione*, presentato dalla ampia relazione tenuta nel 1946 da Guido Gonella, al I° Congresso nazionale della Democrazia Cristiana. Ma non pare dubbio che il ruolo maggiore fu proprio del documento di Camaldoli, sia per la sua organicità e sintetica chiarezza, sia per aver preceduto ed influenzato tanto i lavori della Settimana Sociale che la redazione del testo di Gonella.

Il *Codice di Camaldoli*, come noto, nasce in seguito ad un immenso trava-

glio - materiale, intellettuale, spirituale e morale, di coscienza, ma anche religioso - che indusse un gruppo di intellettuali cattolici a cercare di delineare la fisionomia di una comunità politica nuova, ispirata ai grandi valori della tradizione cristiana, aperta al futuro.

Nella *Presentazione* del documento, pubblicato in volume dalla Editrice *Studium* nel 1945 sotto il titolo *Per la comunità cristiana. Principi dell'ordinamento sociale*, quel sentire trapelava chiaramente. In apertura, infatti, si scriveva: “a mano a mano [...] si fa strada la convinzione che la distruttiva crisi di civiltà che andiamo attraversando trova la sua prima ragione nell’abbandono e nella negazione dei principi che il messaggio cristiano pone a fondamento della umana convivenza e dell’ordine sociale, così come del comportamento e della morale personale”. Gli artefici del documento, d’altra parte, constatavano che “Il bisogno di definizioni e di formulazioni, la urgenza di «prendere posizione» di fronte alle più vive e dibattute questioni sociali ed economiche si fa ogni giorno più sentire nel campo cattolico”, e a tale bisogno intendevano venire incontro, facendo ricorso a quel capitale di insegnamenti magisteriali che da un cinquantennio s’era venuto accumulando sotto la denominazione di Dottrina sociale della Chiesa.

Come si legge nella medesima *Presentazione* del *Codice*, “In pratica i lavori avviati nella Settimana di Camaldoli si proponevano: a) di dare forma organica e scientifica, e il più possibile sintetica, collazionando e coordinando i testi ufficiali, alle enunciazioni delle Encicliche sociali e degli altri documenti del Magistero della Chiesa che si riferiscono ai principali problemi dell’ordine e della vita sociale ed economica; b) di sceverare fra le affermazioni del pensiero ufficiale della Chiesa, che nella generalità del suo Magistero si rivolge a tutti i tempi e a tutti i popoli, quelle che risultino particolarmente adatte alle contingenze storiche del nostro tempo, con particolare riguardo ai problemi della ricostruzione di un ordine sociale dopo il collasso della guerra; c) di tentare una prudente opera di esegesi e di interpretazione, e, se necessario, di integrazione e sviluppo del pensiero espresso nei documenti ufficiali, collaborando secondo il preciso appello rivolto dal Pontefice agli esperti e ai competenti di buona volontà, al progressivo chiarimento e sviluppo della dottrina sociale cattolica e al suo sempre migliore affermarsi come adeguato ed efficace fondamento di un ordine sociale non solo astrattamente giusto ed umano, ma anche concretamente e storicamente possibile”.

La prospettiva era, dunque, non solo teorica, ma anche pratica o, se si vuole, politica. L’organica enunciazione dei capisaldi della dottrina sociale della Chiesa e la

loro declinazione nel concreto contesto spaziale e temporale, voleva essere un contributo di idee e suggerimenti per la ricostruzione di una società libera ed egualitaria, di uno Stato democratico, in un contesto internazionale in cui la pace non fosse mera assenza di guerra ma effetto d'una molteplicità di rapporti basati sulla giustizia e sulla solidarietà. Si pensava ad una società rinnovata, in cui l'*animus* cristiano spirasse nelle vie e nelle piazze.

Ora proprio nel *Codice di Camaldoli* è da rintracciare, insieme all'impianto ideale di fondo della Costituzione, una serie di valori e di principi che segnano la prima parte del testo costituzionale, compresi quelli in materia tributaria la cui paternità si deve attribuire a Ezio Vanoni, il quale fece parte dell'Assemblea Costituente. In effetti egli aveva partecipato ai lavori di Camaldoli e, insieme a Pasquale Saraceno, aveva redatto la parte del *Codice* relativa all'attività economica pubblica.

3.

Giova qui richiamare alcuni passaggi del *Codice* dai quali si intuiscono con evidenza le sue influenze, dirette o indirette, sul dettato costituzionale in materia tributaria.

Un primo riferimento significativo si può cogliere nell'assunto secondo cui principio direttivo della vita economica deve essere la giustizia sociale. "Nel campo economico - recita il § 71 del *Codice* -, la giustizia sociale si risolve, fondamentalmente, nella attuazione di questo principio. Appartiene quindi alla giustizia sociale di promuovere una equa ripartizione dei beni per cui non possa un individuo o una classe escludere altri dalla partecipazione ai beni comuni. A fondamento di tale equa distribuzione deve porsi una effettiva e non solo giuridica uguaglianza dei diritti e delle opportunità nel campo economico, per cui, tenuto conto delle ineliminabili differenze nelle doti personali, nell'intelligenza, nella volontà, sia attribuito a ciascuno il suo secondo giustizia e non secondo privilegi precostituiti o conferiti da un ordinamento che ostacoli taluni individui o gruppi sociali nello sforzo di migliorare le loro condizioni".

Ma più immediatamente si può cogliere un riferimento al tema che qui interessa nelle pagine dedicate alla materia tributaria, in cui il documento in esame manifesta una concezione molto avanzata, a cominciare dalla sottolineatura della dimensione etica del dovere tributario. Il § 94 del *Codice*, infatti, esordisce affermando che "È

dovere morale, oltre che giuridico, di soddisfare alle imposte esattamente, entro i limiti fissati dalle leggi: l'evasione tributaria contrasta a tale dovere e deve essere condannata". Dunque il pagamento delle imposte non risponde solo ad un dovere giuridico; non costituisce soltanto una espressione di quei "doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" di cui avrebbe poi parlato la Costituzione all'art. 2, ma si sostanzia anche e prima ancora in un dovere etico.

Nel *Codice* è poi chiaramente delineato il rapporto tra eguaglianza e solidarietà che deve contraddistinguere anche l'azione tributaria. Si legge al § 91: "La necessità di sostenere ed alimentare l'azione degli enti pubblici giustifica e spiega come una esigenza dell'esistenza stessa di quegli enti l'attività finanziaria, cioè l'attività diretta alla raccolta ed alla distribuzione di mezzi economici tra i vari impieghi pubblici.

L'attività finanziaria in quanto agisce sulla vita economica sia nel momento della raccolta dei mezzi sia attraverso le forme e i modi del loro impiego, deve essere improntata alle esigenze della giustizia sociale.

Risponde a tal fine in primo luogo il principio di uguaglianza, secondo il quale ogni individuo deve concorrere ai carichi pubblici in rapporto alla propria capacità ed in modo che ad eguale situazione corrisponda eguale incidenza della finanza. Per lo stesso principio l'azione finanziaria deve prestare le utilità da essa procurate in rapporto al bisogno di ognuno, in modo che al maggiore bisogno corrisponda una maggiore prestazione di servizi pubblici".

Subito dopo si aggiunge che "Costituisce un particolare aspetto del principio di uguaglianza il canone della generalità, per il quale i sacrifici e le utilità recati dall'azione finanziaria spettano a tutti gli individui appartenenti alla comunità organizzata dall'ente pubblico in rapporto alla loro capacità ed al loro bisogno: vanno pertanto evitati i privilegi e le ingiustificate differenze sia nel sacrificio che nel godimento dei vantaggi da parte di individui e di categorie sociali".

Non meno importante, nella logica della concezione del *Codice* in materia, il tema dei limiti all'azione finanziaria. Come è dato leggere nel § 92 "Risponde a giustizia che i sacrifici richiesti dall'azione finanziaria siano mantenuti entro i limiti strettamente necessari per il conseguimento degli scopi di utilità sociale che la stessa si propone di raggiungere.

Dipende da ciò:

1. che i sacrifici debbono essere chiesti ed imposti nelle forme e nei tempi che ne rendono meno grave la sopportazione da parte dei soggetti. Le formalità, le presta-

zioni accessorie, le sottigliezze di applicazione, devono essere ridotte al minimo, onde evitare inutili aggravii e sofferenze;

2. che nella esazione e nell'amministrazione del denaro pubblico devono seguirsi i sistemi meno complessi e più economici possibili;

3. che l'altezza dell'imposizione deve essere regolata in modo da non opprimere il soggetto e da lasciargli in ogni caso la possibilità di provvedere onestamente ai bisogni suoi e della sua famiglia ed alla elevazione propria e dei propri familiari, secondo le necessità dell'ambiente in cui vive;

4. che gli investiti della pubblica amministrazione debbono in ogni momento ispirare la loro azione al principio fondamentale che il denaro pubblico è inviolabile ed alla considerazione essenziale che chi disperde, male amministra o si appropria il denaro pubblico pecca contro la giustizia”.

Un ultimo riferimento va infine fatto in relazione alla funzione extra-fiscale del tributo. Nel § 93 si dice infatti: “Il tributo, determinando il passaggio di beni economici dal privato all'ente pubblico e quindi sottraendo beni alla spesa privata per sostenere la spesa pubblica, opera per sua natura una redistribuzione di beni disponibili tra i vari impieghi e consumi. Pertanto il tributo, accanto alla sua funzione immediata di procurare mezzi per la spesa pubblica, esercita la funzione mediata di concorrere a modificare secondo i principi della giustizia sociale la distribuzione della ricchezza e l'organizzazione della vita economica e sociale”. Si precisa quindi che: “Questa funzione mediata può essere di proposito esercitata quando si tratta:

1. di correggere ed attenuare ingiustificate disuguaglianze nella ripartizione della ricchezza ed eccessive accumulazioni di beni;

2. di reprimere e di limitare manifestazioni di lusso o di prodigalità moralmente e socialmente dannose, o di indurre a graduare i consumi secondo una scala di utilità sociale;

3. di disciplinare, proteggendole od ostacolandole, determinate attività in funzione della loro utilità sociale”.

In conclusione, secondo il *Codice*, “L'importanza e la delicatezza dei compiti extra-fiscali del tributo impongono peraltro:

1. che la valutazione delle utilità sociali, che si vogliono conseguire, sia fatta dalla legittima rappresentanza politica tenendo rigoroso conto delle necessità e con-

dizioni delle singole forze sociali e del rispetto delle naturali libertà di esse, cioè della necessità del loro autonomo sviluppo secondo le leggi proprie alla loro natura;

2. che nella determinazione del tributo anche se diretto a fini extrafiscali sia sempre salvo il principio dell'uguaglianza e della generalità, sia in senso assoluto, in quanto individui che si trovano in uguale condizione siano ugualmente soggetti all'imposizione, sia in senso relativo, in quanto l'imposizione di individui che si trovano in diverse.

La legge non deve però nell'ordinamento del tributo e soprattutto nella fissazione delle aliquote, essere ispirata al pensiero che le evasioni sono inevitabili, ma deve stabilire aliquote giuste e provvedere ad accertamenti regolari. In caso contrario l'ipocrisia del legislatore giustifica l'evasione e l'inadempienza del contribuente e mette in pericolo l'ordinata disciplina del tributo, che viene apportato in misura diversa dai contribuenti onesti o timidi e da contribuenti scaltri o poco coscienziosi. Le sperequazioni che nascono in tal modo tra contribuente e contribuente inficiano nella sua applicazione qualsiasi piano, per quanto ben congegnato, di distribuzione delle imposte”.

4.

Come si è già accennato, le disposizioni del Codice in materia tributaria si debbono in particolare a Ezio Vanoni.

Nato nel 1903 a Morbegno in Valtellina e morto precocemente a Roma nel 1956, si era laureato a Pavia con una tesi sulla natura e la interpretazione delle leggi tributarie. Si era poi perfezionato, negli anni 1927-1928 all'Università Cattolica di Milano e successivamente, nel 1928-1929, in Germania. Questo soggiorno, reso possibile grazie ad una borsa di studio Rockefeller, fu fondamentale per la sua formazione in materia tributaria. Allievo di prestigiosi studiosi tedeschi, ebbe modo non solo di approfondire la grande codificazione tributaria tedesca del 1919, ma soprattutto di formare ed affinare la propria metodologia scientifica per le ricerche nel settore.

Tornato in Italia intraprese la carriera universitaria, dando alle stampe il volume *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, dove enuncia quello che poi sarà il nucleo del proprio pensiero, che avrebbe poi diretto la sua opera di politico: quello per cui la attività finanziaria dello Stato è sostanzialmente volta non a limitare i diritti della

persona ma, al contrario, ad assicurarne la effettività, garantendo il loro effettivo esercizio e la loro espansione attraverso il sostegno delle istituzioni pubbliche. Un'idea per molti aspetti rivoluzionaria, che rovesciava la considerazione del sistema fiscale come mera manifestazione del potere coercitivo dell'autorità, cioè come una delle manifestazioni più tipiche e odiose del sovrano.

Per Vanoni, al di sotto dell'arido tecnicismo, era da vedere nella materia tributaria una forte dimensione valoriale. Un'idea, questa, che non a caso riaffiora nel *Codice di Camaldoli* laddove - come s'è visto - si afferma il dovere morale, oltre che giuridico, di soddisfare alle imposte esattamente, entro i limiti fissati dalle leggi, con la conseguenza che l'evasione tributaria, contrastando a tale dovere, deve essere condannata e perseguita.

Dunque nel pensiero dell'illustre studioso e uomo politico il pagamento delle imposte non risponde solo ad un obbligo di legge; non costituisce soltanto una espressione dei "doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale" di cui all'art. 2 della Costituzione; ma si sostanzia anche e prima ancora in un dovere etico.

Queste sue idee Vanoni ebbe a trasfondere nell'azione politica ed amministrativa come ministro delle finanze nei Governi centristi di De Gasperi, fino alla famosa riforma che portava il suo nome contenuta nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria, comunemente indicata come "riforma Vanoni".

La riforma era diretta a riorganizzare il sistema tributario italiano, ma prima ancora aveva l'intento, tra gli altri, di aprire una pagina nuova nei rapporti tra amministrazione tributaria e cittadino: rapporti finalmente ispirati a lealtà, fiducia, senso di solidarietà.

Riflessioni sulla natura del concorso alle spese pubbliche, da intendere, in via principale, come esercizio del *munus* proprio del contribuente, ovvero come esercizio di una funzione finanziaria di rilievo pubblico

VINCENZO BASSI

1. Premessa

Parlare di Vanoni significa parlare dell'umanista cattolico, che in coerenza con la sua formazione e fede, ha vissuto la sua vita da giurista, da economista e da politico.

Vanoni era evidentemente un uomo del suo tempo che però parla ancora agli uomini di oggi perché testimoniò con la sua vita come fosse importante trarre ispirazione dalla realtà del suo tempo tenendo conto, e perciò rispettandola, la dignità della persona.

Quelle di Vanoni erano perciò scelte di sano e profondo realismo giuridico. Vanoni non era ideologico, aveva tuttavia ideali e utilizzava il dialogo per comprendere meglio gli uomini e la realtà economica e sociale.

Questo metodo era essenziale per raggiungere il suo obiettivo ovvero mettere al centro dei suoi sforzi intellettuali la persona e la sua realizzazione.

Lo Stato era infatti al servizio della persona e non viceversa.

Un tale convincimento scaturiva certamente dalla sua visione positiva della persona, la quale non doveva rinchiudersi in un individualismo sfrenato delegando allo Stato la cura degli altri, disinteressandosene.

Per Vanoni, le persone, se non sono animali politici (*Zῷον πολιτικὸν*) e non *homo homini lupus*, allora hanno interesse (nel significato etimologico dello “stare in mezzo” da *inter-esse*) a concorrere alle spese pubbliche poiché senza il concorso alle

spese pubbliche non vi sarebbe stata la comunità.

La novità di Vanoni è rappresentata dal fatto che ha fondato il diritto tributario sulla fiducia nei rapporti tra cittadino e comunità.

Partendo dalla sua fiducia verso il cittadino e al suo interesse a contribuire alle spese pubbliche, è stato facile introdurre l'autoliquidazione del tributo attraverso la dichiarazione.

Proprio per questo il concorso alle spese pubbliche non può essere ridotto al concetto di obbligo, esso è anche un atto volontario, tant'è che l'art. 53 della Costituzione, dovendo definire il principio di capacità contributiva, è inserito nel titolo relativo ai "Rapporti Politici". Infatti, per Vanoni il concorso alle spese pubbliche rappresentava una concreta manifestazione di partecipazione democratica all'individuazione dei fini della comunità.

Da qui la necessità di sviluppare questa intuizione di Vanoni del tributo come atto volontario, come dono alla comunità di cui si è parte.

2. *Munus civile* - definizione

Com'è noto, per il diritto romano (e non solo), il *munus* (oppure *officium civile* o ufficio soggettivo)¹ consiste negli atti o nella funzione che si esprime in atti, personali, liberi, gratuiti e responsabili della persona fisica la quale svolge un'attività nell'interesse di un'altra persona oppure della comunità.

Attualmente, il *munus* è riconosciuto nel diritto privato (*munus privatum*: l'esempio tipico è il tutore di un minore o incapace) mentre nel diritto pubblico è confinato a casi di cura degli interessi diffusi o di esercizio privato di funzioni pubbliche. Tra questi ultimi, vanno ricordati quelli in cui è automaticamente correlato all'esercizio di determinate professioni: è il cosiddetto *munus* professionale, un tipico esempio del quale è offerto dal notaio (*munus - officium civile* oppure *officium publicum*).

1. La denominazione *munus* è convenzionale, ed è tratta dal Codice di diritto canonico che lo usa specialmente in relazione alla tripartizione "*munus docendi*", "*munus sanctificandi*", "*munus regendi*". Serve a evitare possibili ambiguità del termine "ufficio oggettivo" ("*officium*"), e ciò si verifica quando i *munera* divengono entità distinte dalla persona fisica titolare del *munus* (per esempio le cariche rivestite all'interno delle istituzioni pubbliche). Sul punto cfr. M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, Vol. I, Milano, 1970, pp. 123 e ss.

Quest'attività può consistere in un *facere - opera, onus* - oppure in un *dare - donum*².

A proposito proprio del *munus - donum*, secondo Paolo Festo, molto attento alle risultanze linguistiche, “*munus significat (officium) cum dicitur quis munere fungi. Item 'donum' quod officii causa datur*” (*De verborum significatu*, 125,18).

Tuttavia, quando si parla di “*munus - donum*”, si fa riferimento a un atto diverso dalla donazione (*donatio*)³. Infatti, mentre la donazione costituisce un impoverimento per il donante (*animus liberandi*), il *munus - donum*, pur rimanendo un atto gratuito (perché privo di corrispettivo), costituisce un atto che ha il suo fondamento nell'appartenenza del *civis* alla comunità. Il *civis*, dunque, non si impoverisce, dal momento che continua a beneficiare, seppure indirettamente, del bene comune, che il *munus - donum* contribuisce a realizzare.

A questo punto, va chiarito se il *munus - donum*, essendo un atto, in via originaria e principale, libero, volontario e gratuito del *civis* che persegue un interesse sopraindividuale, ha rilievo giuridico.

A tal proposito, come si è detto, il soggetto del *munus* è un soggetto di diritto comune, la cui attività è rivolta all'interesse alieno affidatogli.

In ordine a tale attività, il soggetto affidatario del *munus* ha una situazione soggettiva di potere: ha poteri di agire, e altresì doveri di agire e intervenire, e viceversa.

L'interesse affidato alla cura del *munus* è - come già detto - sopraindividuale, alieno: può essere di un altro soggetto privato, come nel caso dell'ufficio (soggettivo) privato (*officium privatum*), oppure di una Comunità/*res publica*, come nel caso dell'ufficio (soggettivo) civile (*munus* o *officium civile*).

Va detto, tuttavia, che sebbene l'interesse tutelato attraverso l'affidamento del *munus* sia privato, l'interesse all'istituzione del *munus* (ovvero il fatto che il *munus* esista) è pubblico. Poco importa, poi, che il portatore del *munus* agisca applicando precetti normativi oppure provvedendo discrezionalmente⁴.

Da ciò deriva che l'attività del *munus* è sempre una funzione, tant'è che alla scadenza del suo incarico (per esempio, curatore, tutore), il portatore del *munus* deve rendere conto, dinanzi alla Comunità, delle *opera* oppure dei *dona* che ha compiuto in

2. Sul punto cfr. CANCELLI, *Ufficio* (dir. rom.), voce de *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1992, p. 617.

3. In merito alla *donatio*, cfr. *inter alios*, TALAMANCA, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, pp. 770 e ss.

4. M.S. GIANNINI, *Ibidem*, p. 124.

forza proprio del *munus*⁵.

Il *munus*, per rispondere alla domanda iniziale, ha quindi un rilievo giuridico, poiché consiste nel potere/dovere giuridico fondamentale di agire al fine di ottenere il miglior risultato in relazione all'interesse affidato.

Pertanto, poiché a rilevare è soprattutto la finalità ovvero la cura dell'interesse sopraindividuale, non è necessario che il *munus* sia formalizzato dal diritto positivo. In questo caso, i risultati del *munus* saranno imputati alla cura dell'interesse tutelato, mentre i singoli atti al portatore stesso del *munus*⁶.

Pertanto, proprio perché il diritto positivo non è essenziale al *munus*, è evidente il collegamento della morale con la legge. Anzi, per meglio dire, la morale, distinguendo ciò che è oggettivamente buono o cattivo sulla base della libertà della persona, dispone e garantisce il fondamento della legge. Solo così, quando cioè certe regole di comportamento sono radicate nella comunità, le stesse regole si rendono vincolative altresì verso il singolo insensibile.

Come corollario, si può affermare che, a partire dall'esperienza romana, il fondamento giuridico principale delle regole di comportamento non è dato dalla minaccia di pene ma dall'assunzione volontaria della responsabilità verso il bene comune da parte di ciascuno dei *cives*⁷.

Una tale attenzione ai *munera* distinti da quelli svolti dalle gerarchie può essere riscontrata nel diritto canonico, a proposito del laicato.

Infatti, in un celebre passo della *Lumen gentium* (nn. 30-36) si afferma che, come tutti i fedeli, i laici

a Deo vocantur, ut suum proprium munus exercendo, spiritu evangelico ducti, fermenti instar ad mundi sanctificationem velut ab intra conferant, sicque praeprimis testimonio vitae suae, fide, spe et caritate fulgentes, Christum aliis manifestent. Ad illos ergo peculiari modo spectat res temporales omnes, quibus arcte coniunguntur, ita illuminare et ordinare, ut secundum Christum iugiter fiant et crescant

5. *Ibidem*, p. 125.

6. *Ibidem*, p. 126.

7. Su questi temi, illuminante è Francesco D'Agostino, *La giustizia tributaria*, in D'AGOSTINO, *Filosofia del Diritto*, Torino, 2005, pp. 223-236. Per un'ampia trattazione in merito all'importanza di un sistema premiale e non punitivo, cfr. BRUNI, *Il "Delle virtù e dei Premi" di G. Dragonetti (e una polemica di B. Croce)*, Storia del pensiero economico, 2010, 1, pp. 33-49.

et sint in laudem Creatoris et Redemptoris (n. 31).

Per queste ragioni i laici

collatis quoque viribus, instituta et condiciones mundi, si qua mores ad peccatum incitant, ita sanent, ut haec omnia ad iustitiae normas conformentur et virtutum exercitio potius faveant quam obsint. Ita agendo culturam operaque humana valore morali imbuent. Hoc modo simul ager mundi melius pro semine verbi divini paratur, et Ecclesiae latius patent portae, quibus praeconium pacis in mundum introeat (n. 36).

Coerentemente a questi documenti, il Codice di diritto canonico dispone che i fedeli hanno la responsabilità di manifestare il proprio pensiero su ciò che riguarda il bene della Chiesa e di renderlo noto agli altri fedeli (can. 212, par. 3); allo stesso sempre i laici

sono tenuti all'obbligo generale e hanno il diritto di impegnarsi, sia come singoli sia riuniti in associazioni, perché l'annuncio divino della salvezza venga conosciuto e accolto da ogni uomo in ogni luogo; tale obbligo è ancora più urgente in quelle situazioni in cui gli uomini non possono ascoltare il Vangelo e conoscere Cristo se non per mezzo loro.

Per il par. 2

Sono tenuti anche al dovere specifico, ciascuno secondo la propria condizione, di animare e perfezionare l'ordine delle realtà temporali con lo spirito evangelico, e in tal modo di rendere testimonianza a Cristo particolarmente nel trattare tali realtà e nell'esercizio dei compiti secolari⁸.

8. Per un approfondimento, CARDIA, *La Chiesa tra Storia e diritto*, Torino, 2010 p. 138.

3. Il *Munus* secondo il diritto costituzionale italiano - breve cenno

Pur senza gli esiti di tipo sistematico proprio del diritto canonico, anche il diritto costituzionale italiano riconosce i *munera*.

Innanzitutto, ai sensi dell'art. 2 Cost. tutti i cittadini hanno la responsabilità di concorrere alla determinazione dei fini propri della Repubblica⁹ e di assolvere ai “*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”.

In conseguenza proprio dell'art. 2, si può ragionevolmente riscontrare il riconoscimento da parte dell'ordinamento costituzionale, di particolari forme di *munus*, con riferimento, in modo non esaustivo,

- (i) all'assistenza ai figli e ai coniugi. La Costituzione impone infatti al legislatore di tutelare i «*diritti della famiglia*» e di «*garantire l'unità familiare*» (art. 29), aiutando i genitori a «*mantenere, istruire ed educare i figli*» (art. 30), agevolando «*con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose*», nonché proteggendo «*la maternità, l'infanzia e la gioventù*» (art. 31). Tuttavia, a fronte del riconoscimento di diritti sono riconosciuti ai coniugi anche doveri e obblighi, come i doveri e obblighi reciproci di fedeltà, di mantenimento, e di collaborazione nell'interesse della famiglia (art. 143 c.c.), oltreché i doveri di educazione, assistenza e istruzione nei confronti della prole (art. 30 della Cost.);
- (ii) al lavoro. Ai sensi dell'art. 4, comma 2 Cost., “*ogni cittadino ha il dovere di svolgere, secondo le proprie possibilità e la propria scelta, un'attività o una funzione che concorra al progresso materiale e spirituale della società*”. Anche in questo caso, tale dovere al lavoro si ricollega al “diritto al lavoro” riconosciuto dall'art. 4, comma 1 e con l'art. 1, che pone il lavoro a fondamento della nostra Repubblica;
- (iii) alla gestione della previdenza e assistenza da parte delle casse previdenziali privatizzate. L'art. 38 Cost., infatti, affermando che “*i lavoratori hanno diritto*

9. PIZZOLATO, *Finalismo dello Stato e sistema dei diritti nella Costituzione italiana*, Milano, 1999 pp. 167 e ss; MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1952, p. 472, secondo cui “*non l'uomo è in funzione dello Stato, ma quest'ultimo in funzione dell'uomo, nel senso che il suo fine è di assicurare lo svolgimento della persona umana e di garantirne i diritti*”.

che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia”, attribuisce questi compiti agli “*organi ed istituti predisposti o integrati dallo Stato*”. La funzione previdenziale può essere gestita, anche se in modo delegato dallo Stato, da enti previdenziali, privatizzati con legge dello Stato. Proprio la delega dello Stato rende tale *munus civile* più specificatamente un *officium publicum*¹⁰, in quanto si tratta di prestazioni di natura distributiva, che la Comunità attribuisce allo Stato (-persona) e alle sue funzioni - prestazioni che, tuttavia, lo Stato (-persona) retrocede, in parte, a sua volta, alle formazioni sociali (istituzioni di diritto privato come le associazioni e fondazioni), ovvero alle casse previdenziali privatizzate;

- (iv) all’istruzione. Infatti, nell’ambito della c.d. scuola dell’obbligo ai sensi dell’art. 34, comma 2 Cost., “*l’istruzione inferiore, impartita per almeno otto anni, è obbligatoria e gratuita*”. L’istruzione, quindi, è considerata dal legislatore costituzionale un fatto di rilievo non privato ma pubblico, dal momento che attraverso l’istruzione il cittadino è messo meglio in condizione di concorrere al bene comune;
- (v) all’iniziativa economica. La Costituzione, ai sensi dell’art. 41, comma 1, sottopone la libertà dell’iniziativa economica privata al limite negativo dell’utilità sociale, con cui non si può porre in contrasto, né può “*recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana*” ai sensi del 2° comma¹¹, e il limite positivo, di cui al successivo 3° comma dei fini sociali, verso i quali la legge può indirizzare e coordinare l’attività economica pubblica e privata¹²;
- (vi) alla titolarità del diritto di proprietà e alla sua funzione sociale. Sul punto, ai sensi dell’art. 42 Cost., la comunità regola i rapporti tra i suoi membri, garantendo quelle che sono le funzioni del diritto di proprietà: e non soltanto la funzione personale, ma anche quella sociale, in quanto è evidente che la proprietà privata non ha il solo scopo della garanzia della libertà del singolo, ma ha anche quello di servire al bene della società¹³. Il diritto di proprietà

10. Va detto che storicamente l’accezione di *officium publicum* costituisce uno sviluppo del *munus civile*. Il *munus civile* mantiene un ambito più generale, mentre l’*officium publicum* riguarda più specificamente l’ordinamento e la funzione della *res publica*. Cfr. CANCELLI, *Ufficio* (dir. rom.), op. cit., pp. 629 e ss.

11. Corte Cost., sent. n. 97/1969.

12. Colapietro, Ruotolo, *Lineamenti di diritto pubblico*, a cura di Modugno, op. cit., p. 560.

13. Vittorio Falzone, Filippo Palermo, Francesco Cosentino, del Segretariato generale della Camera dei De-

deve dunque essere esercitato responsabilmente perché il corretto esercizio del diritto di proprietà concorre al bene comune. In altre parole, esercitando il diritto di proprietà il cittadino si assume un impegno ovvero il *munus* nei confronti della comunità;

- (vii) alle Banche. Infatti ai sensi dell'art. 47, comma 1 della Costituzione, la "*Repubblica incoraggia e tutela il risparmio in tutte le sue forme; disciplina, coordina e controlla l'esercizio del credito. Favorisce l'accesso al risparmio popolare*". Ebbene, secondo i padri costituenti il risparmio dei cittadini è normalmente convogliato verso investimenti monetari a reddito fisso "*ossia verso quegli impieghi che già la prima inflazione aveva largamente falcidiato, e che questa seconda ha ormai pressoché annichilito*"¹⁴. Non è tuttavia semplice riuscire a prevenire i rischi collegati all'inflazione. Infatti, pur essendo possibile, in astratto, limitare il rischio attraverso appropriati investimenti azionari, il singolo risparmiatore ha scarsa competenza per "*valutare serenamente i rischi tecnici ed economici connessi all'investimento azionario*" e la limitata dimensione dei singoli risparmi personali o familiari non consente comunque "*di assortire un pacchetto azionario costituito da impieghi opportunamente ripartiti fra i vari settori produttivi per trarne un dividendo medio sufficientemente remunerativo*". Al fine di rimediare agli inconvenienti di una tale gestione del risparmio (che può essere definita "in economia") sono quindi da promuovere organismi "*di concentrazione del risparmio, capace di attuare accorti assortimenti di investimento e di rischi azionari ed «obbligazionari, pronto a mutare tempestivamente gli investimenti medesimi in rapporto alle mutabili tendenze del mercato monetario e finanziario». Questo metodo potrebbe utilmente essere diffuso in Italia sia nella sua forma tradizionale, sia nella forma di grandi cooperative di investimento, le quali in varia guisa potrebbero coordinare le finalità caratteristiche degli investment trust con quella di holding popolare oppure di impiegati e operai risparmiatori*"¹⁵;
- (viii) alla cooperazione. Ai sensi dell'art. 45 Cost., la cooperazione è stata intesa come un'associazione economica a fini sociali; basata sul principio della mutualità e ispirata ad alte finalità di libertà umana, costituisce un mezzo ef-

putati, *La Costituzione Italiana illustrata con i lavori preparatori*, 1949, p. 88.

14. *Ibidem*, p. 94.

15. *ivi*.

ficace di difesa dei produttori e dei consumatori dalla speculazione privata. Proprio per queste sue finalità di difesa dei produttori e dei consumatori dalla speculazione privata, non c'è dubbio che la cooperazione svolge una funzione sociale, e, come tale, ha un rilievo pubblico. Pertanto, le cooperative hanno non solo la potestà di difendere produttori e consumatori ma anche il dovere di farlo. Infatti, lo Stato- persona, se, da una parte, agevola, con tutti i mezzi, la creazione e il successivo sviluppo della cooperazione, dall'altra, svolge una funzione di controllo proprio allo scopo di supervisionare le cooperative nello svolgimento delle loro funzioni di rilievo pubblico¹⁶;

- (ix) al voto. L'esercizio del diritto di voto è qualificato dall'art. 48, comma 2 Cost., quale "*dovere civile*", cui chiaramente corrisponde un diritto (il diritto di voto). Al di là della formulazione lessicale, che è il frutto del faticoso compromesso raggiunto in sede di assemblea costituente, è chiaro che i cittadini, partecipando a una società democratica ("*L'Italia è una Repubblica democratica*" [art. 1 Cost.]), hanno la responsabilità del suo funzionamento e quindi hanno la titolarità del *munus civile* consistente nell'esercizio del voto;
- (x) alla difesa della patria. Ai sensi dell'art. 52, comma 1 Cost., i cittadini si assumono l'impegno ovvero il *munus civile* di difendere la propria comunità, la propria società; che un tale impegno non sia solo un dovere, è dato dal fatto che nessuna disposizione potrà impedire, se non per ragioni ben specifiche e non discriminatorie, a un cittadino di difendere la propria patria;
- (xi) al concorso alle spese pubbliche. Infatti, come si vedrà nel prosieguo del presente lavoro, ai sensi dell'art. 53 Cost. si dispone che tutti, anche i non cittadini, concorrono alle spese pubbliche rispettando il criterio (a) della proporzionalità in ragione della capacità contributiva di ciascuno, che si pone come misura e limite dell'intervento normativo in materia tributaria¹⁷, e (b) della progressività delle imposte, al fine di rendere effettiva l'equità del sistema di concorso alle spese pubbliche.

Alla luce di quanto sopra, si può affermare che l'ordinamento costituzionale italiano riconosce e premia l'impegno responsabile, personale, volontario, del cittadino (sia "*come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*" [art.

16. *Ibidem*, pp. 91-92.

17. Corte Cost., 26 marzo 1980 n. 42.

2 Cost.]) nei confronti della *res pubblica*, e ciò nonostante trattasi di responsabilità, ovvero di *munera* assunti, generalmente, in modo distinto e volontario rispetto allo Stato-persona, cui permane un potere di controllo.

Pertanto, esercitando i *munera*, non c'è dubbio che i cittadini concorrono al bene comune della comunità/società; e come corollario, si può altresì concludere che il concorso alle spese pubbliche, essendo un *munus*, costituisce una delle modalità di concorso al bene comune della comunità/società.

4. **Il concorso alle spese pubbliche come *munus*, inteso come impegno responsabile del contribuente nei confronti della *res pubblica***

Come dimostrato nei paragrafi che precedono, il *munus - donum* è costituito da atti o dalla funzione che si esprime in atti, personali, responsabili che il *civis* pone in essere in modo distinto dalle autorità pubbliche, allo scopo di perseguire un obiettivo sopraindividuale, anche di natura pubblicistica.

Ebbene, una tale definizione può chiaramente applicarsi con riferimento al concorso alle spese pubbliche.

A tal proposito è sicuramente illuminante Cicerone in *De Officiis*:

Danda etiam opera est, ne, quod apud maiores nostros saepe fiebat propter aerarii tenuitatem assiduitatemque bellorum, tributum sit conferendum, idque ne eveniat multo ante erit providendum. Sin quae necessitas huius muneris alicui rei publicae obvenierit (malo enim quam nostrae ominari neque tamen de nostra, sed de omni re publica disputo), danda erit opera, ut omnes intellegant, si salvi esse velint, necessitati esse parendum (De Officiis Paragrafo 74, Libro 2).

Come si comprende, già Cicerone, definendo il concorso alle spese pubbliche come *munus* e *tributum*¹⁸, esclude, in via principale, la natura obbligatoria della contribuzione finanziaria a favore della cosa pubblica (*res pubblica*). Infatti, non è richiamata la forza coercitiva della legge (per far pagare le tasse), ma l'impegno (*danda erit opera*),

18. In questo caso, il *munus* e il *tributum* sono, per Cicerone, sinonimi. Infatti, entrambi significano, *inter alia*, impegno, dono, contributo, tributo, tassa.

“*ut omnes intellegant, si salvi esse velint, necessitati esse parendum*”. Pertanto, il *munus* costituisce, in via principale, un *donum*. In concreto, concorrere alle spese pubbliche costituisce un atto di responsabilità finanziaria nei confronti della Comunità di cui il *civis* è parte. Ciò significa che il *civis*, in forza del *munus*, è titolare del cosiddetto “potere-dovere” - ossia il dovere che sorge da un potere a esercizio necessario¹⁹.

Quanto detto è confermato dallo stesso Tertulliano che, a proposito delle prestazioni imposte in modo coattivo, ha affermato che queste sono il connotato degli schiavi (“*Hae sunt notae captivitatis*”)²⁰.

Per Cicerone, contribuire alle spese pubbliche è, prima di tutto, un atto di responsabilità, personale e distinto rispetto alle autorità pubbliche, che il *civis romanus* compie a beneficio della comunità ovvero degli altri *cives* con cui si impegna volontariamente a perseguire obiettivi di bene comune. Essere parte di una comunità, significa per il *civis*, potere essere messo in condizione di contribuire, anche finanziariamente, *rei publicae necessitatibus*. Ciò in quanto, solo il *civis* è ammesso agli *officia*, in generale, e agli *officia civilia* e quindi ai *munera civilia*, in particolare²¹.

La ragione è semplice.

Secondo il diritto romano, il *munus* può essere esercitato solo da chi è titolare della piena capacità giuridica, ovvero da chi è nato, libero, *civis romanus* e *sui iuris* (ovvero la persona che non obbediva ad alcun potere familiare, cioè che non aveva ascendenti maschi o era stata emancipata). Inoltre, la stessa persona, per esercitare il *munus*, non deve subire cause minoratrici della sua capacità giuridica (per esempio a causa dell'età, dell'infamia)²².

Pertanto, può concorrere alle spese pubbliche solo il *civis romanus* titolare di una piena capacità giuridica, mentre, in linea di principio, non è riconosciuta alcuna responsabilità anche di tipo finanziario nei confronti della Comunità per esempio alle donne (l'*officium civile* era detto anche *officium virile*)²³, agli schiavi, ai bambini.

Anche per questo motivo, ovvero perché la condizione giuridica del *civis* è strettamente connessa altresì al potere di conferire il *munus* (ovvero il dono) a favore

19. Si tratta di una definizione accettata anche dalla Cass. Sez. Unite penali 10 gennaio 2012 n. 155. Sulla medesima definizione cfr. M.S. GIANNINI, *op. cit.*, 506.

20. Quinto Settimio Fiorente Tertulliano, *Apologeticus*, XIII.

21. A proposito della capacità giuridica, capacità di agire e teoria dello *status libertatis* cfr. TALAMANCA, *op. cit.*, pp. 75 e ss.

22. Sul punto, *ex multis*, TALAMANCA, *op. cit.*, 75 e ss.

23. FILIPPO CANCELLI, *Ufficio* (dir. rom.), *op. cit.*, p. 616.

della *res pubblica*, si capisce bene perché il *munus* aveva una rilevanza giuridica e non solo etica.

In concreto, attraverso il concorso alle spese pubbliche (*munus-donum*), i *cives* (in modo distinto dalle autorità) svolgevano compiti (*munia*) che avevano comunque una rilevanza pubblica. Infatti, contribuendo alle spese pubbliche i *cives* contribuiscono a curare gli interessi della comunità ovvero cooperano al bene comune.

Allo stesso modo non può non essere rilevante e ragionevole per l'ordinamento giuridico italiano il comportamento del cittadino, il quale, impegnandosi, responsabilmente, a favore della *res pubblica*, concorre alle spese pubbliche, cooperando al bene comune della Comunità, in modo diretto e distinto rispetto alle autorità pubbliche.

Infatti, sulla base dei principi posti a fondamento della Costituzione e in particolare dell'art. 2 Cost. (secondo cui - come visto § 2 - tutti i cittadini hanno la responsabilità di concorrere alla determinazione dei fini propri della Repubblica e di assolvere ai “*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”) concorrere alle spese pubbliche non rappresenta mai il *pretium libertatis*; anzi costituisce, prima di tutto, un atto volontario e responsabile, un *munus*, ovvero un *munus-donum*, che è espressione del potere/dovere della persona nei confronti della comunità/*res pubblica*²⁴. Per le stesse ragioni, un ordinamento che non permette a un cittadino di contribuire alle spese pubbliche è un ordinamento illiberale.

Come conseguenza di questo ragionamento, si può senz'altro affermare che versare i tributi costituisce un atto, personale, prima di tutto volontario e gratuito (un *donum*) posto in essere responsabilmente dal contribuente a tutela degli interessi della sua Comunità. In concreto, versando i tributi il contribuente svolge la potestà tipica del *munus*, ovvero svolge una funzione cui è connessa la presentazione della dichiarazione fiscale (per es. la dichiarazione dei redditi), al fine di rendere pubblico l'operato

24. Il *munus* costituisce (non in via principale ma) in via subordinata un dovere giuridico e non è equiparabile a una *obligatio ex lege*. Per questo, il mancato assolvimento del *munus* non costituisce violazione di una norma di legge (né tantomeno di un contratto o di un delitto privato) ma di un potere-dovere giuridico nascente dal fatto di essere parte di una *cummunitas*. A questo potere-dovere giuridico è collegato il potere impositivo di cui la legge stabilisce l'ambito, la portata e la misura. Secondo questa impostazione l'obbligo per il contribuente scatta solo successivamente all'atto impositivo, emesso dall'autorità amministrativa titolare del relativo potere così come attribuito dalla legge. Prima di quel momento, il dovere, ontologicamente connesso al *munus*, alla funzione finanziaria non costituisce un obbligo giuridico, oppure, per meglio dire, “...costituisce una situazione preliminare di fronte ad un diritto del pubblico potere, e si trasforma in obbligo quando viene esercitato il diritto...” (così, M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, op. cit., p. 504). Su questo tema, ricco di spunti e di analisi è FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 2003, pp. 241-268.

svolto dal contribuente nell'interesse della comunità²⁵.

Tuttavia, quest'assunzione di responsabilità finanziaria del *civis* nei confronti della comunità/*res publica* non può ridursi solo al versamento volontario dei tributi.

In tal senso, si è già visto che la responsabilità personale, anche di tipo finanziario, del *civis* ha rilievo pubblico con riferimento, *inter alia*, (i) alla responsabilità di assistenza e educazione, nascenti dal matrimonio, nei confronti dei familiari (artt. 29 e ss), nonché (ii) alla gestione della previdenza e assistenza da parte delle casse previdenziali privatizzate (art. 38, 4 comma), (iii) all'iniziativa economica (art. 41), (iv) alla titolarità del diritto di proprietà e alla sua funzione sociale (art. 42), (v) alla cooperazione, (vi) alle Banche (art. 47), (vii) al diritto di voto (art. 48), (viii) alla difesa della patria (art. 52) e, infine, (ix) a tutte le attività di interesse generale svolte in ossequio al principio di sussidiarietà.

Alla luce di quanto appena argomentato, non è irragionevole tentare di ridefinire le categorie di giustizia sinora utilizzate²⁶. In particolare, si può affermare che cooperare al bene comune, in generale, e alle spese pubbliche, in particolare, rappresenta un atto di "giustizia partecipativa a finalità di distribuzione". La cooperazione *de qua* non rappresenta dunque un atto di "giustizia distributiva". Infatti, gli atti distributivi si fondano sul dovere originario di solidarietà della Comunità, nel suo complesso, nei confronti dei propri *cives*, mentre il concorso alle spese pubbliche costituisce un *munus*, un impegno responsabile, personale, volontario e gratuito che il *civis* compie allo scopo di concorrere alla realizzazione della finalità della Comunità o *rei publicae*²⁷.

Analizzando poi le cause del concorso alle spese pubbliche (unitamente, in generale, a tutte le forme di cooperazione al bene comune), esso rappresenta un atto di "giustizia partecipativa a finalità di distribuzione", perché ha il suo fondamento giuridico non nello scambio degli equivalenti ("giustizia commutativa") né nella legge ("giustizia legale"), ma in un fatto ben preciso, di rilevanza giuridica: il cittadino è

25. La legge positiva disciplina le modalità di presentazione delle dichiarazioni tributarie, le quali rappresentano una sorta di rendicontazione dei *bona* a favore della Comunità, compiuti dal contribuente in forza del *munus de quo*.

26. Cfr. *Summa Theologiae* II-II arg. 61; Compendio CCC, 464.

27. Tuttavia, va detto che la misura del tributo è strettamente connessa anche alla necessità di distribuire tra i consociati i costi indivisibili e per finanziare i servizi pubblici divisibili. Pertanto, pur non considerando il fondamento originario del concorso come atto di giustizia distributiva, è corretto sostenere che la giustizia distributiva costituisce un criterio cittadino per determinare la misura del concorso alle spese pubbliche del cittadino. In questo senso, Falsitta, *Il principio di capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, Riv. Dir. Trib. 9/2013, p. 767, nota 3.

parte della Comunità con cui condivide l'impegno (*cum - munus*) di perseguire il bene comune.

Infine, come conseguenza di questa ricostruzione, si può altresì affermare che, avendo il suo fondamento giuridico né in un contratto a prestazioni corrispettive né nella legge positiva ma nella naturale partecipazione del cittadino a una comunità organizzata, il concorso alle spese pubbliche rappresenta un fatto il cui titolo è disposto dalla legge naturale, ovvero dall'inclinazione naturale della persona ad associarsi e a partecipare alla società²⁸. La legge positiva si limita solo a fissare la misura del suddetto

28. HERVADA, *Cos'è il diritto? La moderna risposta del realismo giuridico*, Roma, 2013, pp. 46-47. A proposito del fatto che l'uomo è per natura un animale socievole, occorre far riferimento alla tradizione umanistica, che ha condizionato non solo la cultura ma anche la scienza giuridica. La questione connessa al concorso alle spese pubbliche ha sempre riguardato le Comunità di tutte le epoche, e proprio analizzando il "perché" e il "come" i membri delle varie Comunità hanno contribuito alle spese pubbliche si riesce a comprendere meglio il grado di "civiltà" (nel senso etimologico del termine) della Comunità stessa. Infatti, tanto più una Comunità è "civile", quanto più i suoi membri riescono a "dialogare" per il raggiungimento del bene comune anche attraverso un equo concorso alle spese pubbliche.

Il collegamento tra bene comune e concorso alle spese pubbliche è necessario per un semplice motivo: il bene comune costituisce il fine che giustifica il concorso alle spese pubbliche come fatto essenziale di una Comunità.

In altri termini, se è vero che dove c'è una società, là c'è il diritto (*ubi societas, ibi ius*), è anche vero che uno dei primi aspetti che una società deve regolamentare è proprio la cooperazione alle spese pubbliche.

Per meglio chiarire come, nelle Comunità, il dialogo tra le sue varie componenti ha poi prodotto "regole" comuni che disciplinano le modalità di contribuzione alle spese pubbliche, occorre fare un salto indietro, nel medioevo.

Un tale salto è necessario per meglio comprendere l'evoluzione degli attuali sistemi tributari.

Infatti l'Europa, in particolare quella del sud, vive una rivoluzione commerciale importante dopo l'anno 1000, 1200-1300. Nascono o si sviluppano le città, iniziano le fiere lungo i grandi fiumi europei, il monacismo inizia a produrre, uscendo dalla dimensione più rurale e attraverso gli ordini dei mendicanti, i grandi movimenti spirituali arrivano nelle città. Non è un caso che i monasteri di Chiaravalle siano in campagna o i benedettini ancora sono in campagna mentre i francescani hanno il convento nella Piazza, accanto al Palazzo dei Capitani e la Loggia dei Mercanti. Le città medievali funzionavano infatti perché i francescani, i mercanti e i politici, stavano nella stessa piazza, cioè le istituzioni si equilibrano stando vicine (BRUNI - S. ZAMAGNI, *Economia civile*, Bologna 2004, pp. 29 e ss.).

Partendo proprio da questo dato di vicinanza tra potere spirituale e potere civile, si può cominciare a capire la crisi dell'attuale epoca, in cui un'istituzione, quella dei mercanti, ha preso il sopravvento su un'istituzione come quella della politica e sta utilizzando anche i frati nel senso che c'è anche un uso strumentale e "consumistico" di una certa spiritualità.

Quando nella stessa piazza, nella stessa *polis*, convivono più istituzioni, una accanto all'altra, lì c'è civiltà. Quando un'istituzione prevale sulle altre o le elimina, allora si creano situazioni di monopolio "civile", contrario a queste forme di bene comune. Pertanto non vi è dubbio che proprio questa rivoluzione commerciale ha "prodotto" l'Umanesimo civile toscano, umbro del '300, del '400, ovvero una splendida stagione capace di rendere l'Italia un paese unico in termini di architettura, di arte, di civiltà, di letteratura.

È chiaro, tuttavia, che tutte queste "creazioni" sono nate anche attorno a una visione dell'uomo, della persona, dell'antropologia, che considerava la vita civile e l'impegno politico come una cosa buona, e la sfera pubblica

concorso, attribuendo all'autorità pubblica un potere ai fini dell'accertamento e riscossione, da esercitare in caso di violazione del proprio *munus*, ovvero del proprio potere-dovere di concorso alle spese pubbliche²⁹.

come complementare a quella spirituale (*Ibidem*, pp. 55-60 a proposito dell'utopia dell'umanesimo.).

Non è perciò un caso che in quei secoli, si riscopre Aristotele in Italia. Leonardo Bruni ritraduce in latino l'*Ethica Nicomachea*, che praticamente era quasi scomparsa precedentemente.

Ovviamente, grande teorico di questa faccenda è Tommaso d'Aquino. Cioè Tommaso non è solo, un teorico (della mente fisica, di Dio, delle grandi questioni, della *Summa Theologiae*), Tommaso d'Aquino è anche un grande, attento osservatore della vita civile, anche per il gran peso che ha avuto in lui Aristotele, e la sua idea dell'essere umano come animale sociale.

In quell'epoca, che sembra così lontana, mercanti, clero e politici, sono riusciti a trovare non solo una ragione per stare insieme, ma il loro stare insieme è stato considerato da tutti una risorsa per lo sviluppo non solo economico, ma anche civile e spirituale delle loro Comunità.

Tutto ciò è stato possibile perché quelle Comunità, per assicurare la loro convivenza civile, si sono coordinate contribuendo alla realizzazione di beni che ciascuno, da solo, non avrebbe potuto ottenere.

Affermare che il concorso alle spese pubbliche è essenzialmente un atto donativo, un atto gratuito volontario, vuol dire che, da un punto di vista antropologico, l'uomo può, volontariamente, realizzare cose buone (BORGHELLO, *Liberare l'amore, la comune idolatria, l'angoscia, la salvezza cristiana*, Milano, 1997, p. 50, nota 36).

Una tale visione trova il suo fondamento nell'antropologia tomista, ovvero nell'intreccio tra l'umanesimo aristotelico e quello biblico.

A tal proposito per Tommaso d'Aquino l'essere umano è capace di amore e di amicizia; è capace anche di *agape*, cioè di amore come dono.

La malattia del peccato non è secondo Tommaso d'Aquino, arrivata al punto di distruggere questa capacità positiva dell'essere umano, cioè quest'idea molto forte che Caino viene dopo Adamo, che la negatività del mondo non uccide l'immagine di Dio, di Adamo e dell'essere umano che rimane capace di rapporto con gli altri (per un commento agli scritti politici di Tommaso d'Aquino, cfr. *inter alia*, D'ADDIO, *Storia delle dottrine politiche*, Genova, 2002, pp. 97 e ss.). L'uomo è considerato da Tommaso d'Aquino come l'autore della Comunità politica e ciò non solo al fine di ottenere i beni essenziali che gli sono necessari e senza i quali non potrebbe sopravvivere, ma anche al fine di ottenere quei beni morali, che esclusivamente la società può offrirgli e che gli sono necessari per realizzarsi compiutamente nella sua naturale umanità, per raggiungere la perfetta sufficienza della vita non solamente per vivere ma anche per vivere bene. Questa sottolineatura è cruciale. Infatti proprio questa visione tomista costituisce il fondamento di tutto l'umanesimo italiano.

È chiaro che questa antropologia positiva si contrappone al pessimismo portato dalla Riforma Protestante. Infatti, con Lutero c'è una vera svolta, perché con Lutero, che era un monaco agostiniano, torna forte l'idea secondo cui l'essere umano è malato a tal punto di essere incapace di amicizia vera. Pertanto, è esasperata quella visione antropologica secondo cui l'essere umano, a causa del peccato originale, ha una dimensione civile e sociale, troppo fragile tanto da essere necessario controllarlo in modo forte nella vita pubblica (FAZIO, *Storia delle idee contemporanee*, 2005, Roma, pp. 32 e ss.). Allora, con Lutero è stata introdotta una teoria, una teologia e un'antropologia, pessimistica, (divenuta dominante nella modernità) sull'essere umano secondo cui l'essere umano non è veramente animale sociale ma è un animale antisociale (BRUNI - ZAMAGNI, *op. cit.*, pp. 60-64 a proposito della "notte del civile"). Pertanto solo lo Stato e i suoi parlamenti possono avere "il compito di superare il naturale egoismo sociale degli individui e dei gruppi di individui ..." (GALLO, *Le ragioni del Fisco, Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, p. 13).

29. HERVADA, *op. cit.*, p. 106.

Per questo, lo Stato (persona), che si fa carico di realizzare opere per il bene comune, è, in linea di principio, delegato dall'insieme dei *cives* che partecipano alla *communitas* e non il contrario (e ciò in ossequio al principio di sussidiarietà)³⁰.

5. Il concorso alle spese pubbliche come fatto fondato sulla legge naturale: l'istituto dell'abuso del diritto

Nel paragrafo precedente si è chiarito che contribuire alle spese pubbliche costituisce l'attività del *munus* e quindi il contribuente svolge una funzione di rilievo pubblico il cui fondamento è non nella legge positiva, ma nel fatto naturale che il contribuente è parte della comunità ove la contribuzione finanziaria è impiegata. In concreto il titolo su cui si fonda la contribuzione è rappresentato dalla legge naturale, mentre la legge positiva fissa solo la misura della contribuzione necessaria al raggiungimento del bene comune.

Partendo da questa analisi, è più facile comprendere il perché della legittimità dell'istituto dell'abuso del diritto³¹.

Infatti, se la legge positiva fissa solo la misura della contribuzione e non il suo titolo, il contribuente non viene meno alla sua responsabilità, al suo potere-dovere, al suo *munus* contributivo, semplicemente precostituendosi le condizioni per la non applicazione della legge positiva.

Da qui l'istituto dell'abuso del diritto anche nel settore tributario, il che dimostra ancora una volta come il diritto tributario rappresenti una connessione tra legge naturale (quanto al titolo alla contribuzione), e legge positiva (quanto alla sua misura).

L'Abuso del diritto: definizione e finalità - Il contribuente è responsabile di abuso del diritto quando al fine di ottenere il risparmio fiscale, pone in essere, in

30. In concreto, i *cives* delegano i propri rappresentanti che, in parlamento, votano le leggi di bilancio (art. 81 Cost.) e le leggi di natura impositiva (art. 23 Cost.). Queste disposizioni normative attribuiscono allo Stato-persona i poteri-doveri, i *munera*, da esercitare al servizio dei cittadini e del bene comune secondo criteri di giustizia e ragionevolezza.

31. Il legislatore ha inserito recentemente nello Statuto dei diritti del Contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212 come modificato dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 218). In particolare, ai sensi dell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del Contribuente, sono stati riconosciuti anche con norma positiva i requisiti essenziali di una condotta fiscalmente abusiva.

assenza di valide ragioni economiche, comportamenti che aggirano³² una determinata regola tributaria normalmente adottabile, con ciò violando non una disposizione tributaria ma la coerenza del sistema tributario fondato sulla funzione di concorso del contribuente alle spese pubbliche.

Si capisce bene, dunque, che applicando l'istituto dell'abuso del diritto, le autorità statali contestano non tanto l'applicazione di disposizioni tributarie, quanto piuttosto la modalità di svolgimento della sua funzione contributiva. In concreto, il contribuente, pur avendo, per legge naturale (riconosciuto dall'art. 53 Cost.), la responsabilità di concorrere alle spese pubbliche, ha svolto il suo *munus*, evitando di occuparsi compiutamente della cura della comunità di cui il contribuente è parte. Tutto ciò non è accettabile, perché il contribuente rimane parte della comunità a prescindere dalla legge tributaria, e, di riflesso, sempre a prescindere dalla legge tributaria sussiste la sua personale responsabilità nei confronti della comunità stessa.

Tutto ciò fa capire perché la contestazione di abuso del diritto riguarda non tanto la forma dei comportamenti stabiliti dalla legge, quanto piuttosto la lealtà posta alla base del vivere comune.

Pertanto, la lealtà del contribuente, pur essendo una dimensione della realtà morale dell'uomo, costituisce altresì un comportamento rilevante da un punto di vista giuridico. Infatti, senza la lealtà, il cittadino/contribuente non può assecondare la sua inclinazione ad associarsi e a partecipare alla società, fondata sulla legge naturale (*ut supra*).

Per tutte queste ragioni che incidono sulla sostanza dell'appartenenza di un contribuente alla sua comunità, è condivisibile il principio espresso dalla Suprema Corte, nella sentenza n. 16428 del 27 luglio 2011 in merito all'obbligo di contestazione circostanziata dell'abuso del diritto. Infatti, lo strumento dell'abuso del diritto deve essere utilizzato dall'amministrazione finanziaria dello Stato-persona "*con particolare cautela*"³³ considerando che l'utilizzo di forme contrattuali e/o organizzative, fiscalmente più convenienti, costituisce una forma di tutela della proprietà privata (art. 42

32. A tal proposito ai sensi dell'art. 10 *bis* dello Statuto dei diritti del Contribuente "*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*".

33. Sul punto cfr. Cass. n. 25374 del 17 ottobre 2008, Cass. n. 1372 del 21 gennaio 2011, con commento di Andrea Manzitti (Sole 24 ore del 25 gennaio 2011).

Cost.), della libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 41 Cost.). In pratica, le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria sono fondate, se partono da un'analisi concreta della situazione di fatto, per poi formulare giudizi tenendo conto dell'evoluzione della realtà economico - finanziaria e quindi degli strumenti giuridici ad essa collegati. A tal proposito, va precisato che proprio l'evoluzione della realtà economico - finanziaria dà spazio a forme nuove, “*non strettamente legate ad una angusta logica di profitto della singola impresa*”³⁴.

Ma non solo, oltre a dover rispettare la proprietà privata (art. 42 Cost.) la libertà d'impresa e di iniziativa economica (art. 41 Cost.), lo strumento dell'abuso del diritto non potrà neppure limitare il diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.), e ciò sebbene sia vero - come ammette la stessa Cassazione nella sentenza n. 16428/2011 - che per la realizzazione di una fattispecie abusiva non sia necessario contestare al contribuente la violazione di una disposizione di legge.

Anzi - e questo sembra essere il principio “mediato” della sentenza n. 16428/2011 - proprio perché non è necessaria la contestazione della violazione di disposizioni di legge, è necessario, invece, che l'Amministrazione finanziaria sia, oltre che - come detto - “cauta” nell'utilizzo dello strumento giuridico *de quo*, anche analitica e circostanziata nella contestazione del comportamento elusivo in modo da tutelare il diritto di difesa del contribuente. Ciò in quanto, solo chiarendo in modo preciso il perché una determinata condotta sia da considerare elusiva, il contribuente può comprendere le ragioni di un atto impositivo, emesso nonostante non sia stata violata alcuna norma di legge.

Tuttavia può considerarsi legittimo, secondo la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25537 del 30 novembre 2011, il giudizio di elusività sebbene la carenza delle valide ragioni economiche di determinati atti si possa solo dedurre dall'accertamento della sussistenza dei presupposti delle fattispecie elusive ovvero (i) dalla concatenazione degli atti, dei fatti, e dei negozi, anche collegati tra loro, diretti ad aggirare obblighi e divieti previsti nell'ordinamento tributario e (ii) dallo scopo esclusivo dell'ottenimento, attraverso la predetta concatenazione, di riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti.

In altre parole, se la carenza delle “valide ragioni economiche” non è deducibile dall'accertamento dei presupposti delle fattispecie elusive, allora lo stesso giudizio di elusività è illegittimo. Ciò in quanto, se, da una parte, è vero che l'accertamento delle

34. Sul punto cfr. Cass. n. 25374/ 2008.

valide ragioni economiche può essere “implicito”, è anche vero, dall'altra, che la normativa sull'elusione potrà essere azionata quando l'amministrazione finanziaria avrà la consapevolezza, attraverso strumenti presuntivi, che la fattispecie oggetto di giudizio elusivo è priva di valide ragioni economiche³⁵.

Pertanto, la ricorrenza di valide ragione economiche costituisce non tanto un presupposto, ovvero un elemento costitutivo dell'elusione, quanto un “*fatto impeditivo dell'operatività della norma antielusiva*”³⁶ oppure una sua “*causa di esclusione*”³⁷.

È dunque condivisibile la conclusione cui arriva la Cassazione nella sentenza n. 25537/2011, secondo cui spetterà al contribuente e non all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare l'esistenza delle valide ragioni economiche allo scopo di contestare la natura elusiva del suo comportamento³⁸.

Alla luce delle considerazioni soprasvolte è evidente l'inserimento dell'istituto dell'abuso del diritto all'interno del sistema tributario, come un mezzo di giustizia e non di arbitrio tributario a detrimento delle prerogative riconosciute dalla Costituzione al contribuente.

E infatti, il sistema tributario è costituito da principi giuridici fondati sulla legge naturale e da disposizioni legislative, le quali, garantendo la superiore esigenza di “giustizia tributaria” sono in grado di misurare la “giusta imposta”, in ossequio ai principi costituzionali, con particolare riguardo al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.). In altri termini, le disposizioni fiscali ordinarie sono norme di “sistema”, aventi la finalità di rendere il sistema tributario coerente soprattutto con il suo princi-

35. Russo, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, Rass. Trib., 1999, p. 75.

36. *Ibidem* p. 75. Per l'autore che “*cosa, poi, debba intendersi per queste ultime è presto detto: esse consistono in un apprezzabile interesse economico in ordine al compimento dell'operazione. Va sottolineato che la norma non si accontenta dell'esistenza di una qualsivoglia ragione economica, ma richiede che si tratti di ragioni economiche valide*”. Ciò comporta che l'accertamento circa la sussistenza di tale requisito prescinde da una valutazione di ordine soggettivo e deve per converso essere compiuta alla stregua di parametri oggettivi; dovendosi, in particolare, ritenere che l'apprezzabilità economico-gestionale (secondo l'espressione adoperata dalla relazione di accompagnamento al decreto legislativo) va operata alla stregua del comportamento dell'operatore economico medio ed intesa a verificare se costui avrebbe avuto buoni motivi per effettuare ugualmente l'operazione di cui trattasi, ossia a prescindere dai (e quindi anche in mancanza dei) vantaggi fiscali con essa conseguibili”.

37. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2005, p. 215.

38. Secondo la Corte di Cassazione nella sentenza n. 25537/2011, la contestazione relativa alla motivazione di una sentenza del giudice di merito può considerarsi ammissibile, se “*la critica al difetto di motivazione*” riguarda “*la omessa od erronea valutazione delle risultanze probatorie*”. In quel caso, spetta a chi critica la motivazione, fornire non solo nuove prove, ma anche “*esporre la incidenza causale del supposto errore valutativo e la sua decisività*” (*Ex plurimis*, Cass. 13 gennaio 1997, n. 265; v. anche Cass. 12 settembre 2000, n. 12025; Cass. 11 gennaio 2002, n. 317, Cass. civ. 27 febbraio 2009, n. 4849).

prio fondante, ovvero con il richiamato principio di capacità contributiva.

Per coerenza del sistema tributario si intende, perciò, la sua idoneità a consentire l'assolvimento da parte del contribuente, della sua funzione di concorso alle spese pubbliche.

In pratica, le singole disposizioni normative che formano il sistema tributario - come già accennato nel precedente paragrafo - devono permettere al contribuente, da una parte, in modo responsabile (*ut supra* § 3 di questo capitolo) (*i*) di conservare il diritto di proprietà sui suoi beni, (*ii*) di svolgere la sua attività economica liberamente, (*iii*) di percepire un compenso dignitoso³⁹, e dall'altra, di contribuire alle spese pubbliche, in modo equo e giusto.

La coerenza dell'intero sistema tributario costituisce dunque una necessità che scaturisce dalla funzione di garanzia propria del principio di capacità contributiva - funzione di garanzia svolta a favore sia del contribuente sia del Fisco:

Conseguentemente, le disposizioni del sistema tributario devono permettere la giusta emersione di tutti gli indici che permettono una giusta misurazione del concorso alle spese pubbliche.

Il contribuente è tuttavia libero di scegliere le forme giuridiche che ritiene più opportune, ivi incluse quelle che, contrariamente alla realtà economica, non fanno emergere i suddetti indici, consentendo così un risparmio fiscale. In questo caso, il contribuente, in assenza di valide ragioni economiche, aggira, con il suo comportamento, una norma specifica del sistema tributario ma non la viola; tuttavia viola la coerenza del sistema stesso ovvero la ragione principale su cui il sistema tributario è retto, tale essendo la contribuzione equa e giusta di tutti i contribuenti.

A tal proposito deve ritenersi insito nell'ordinamento, “*il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale*” (Suprema Corte di Cassazione in Sezioni Unite nelle sentenze 23 dicembre 2008 nn. 30055, 30056 e 30057)⁴⁰.

39. A tal proposito si ricordi che la tutela della proprietà privata costituisce un diritto costituzionale tutelato dall'art. 42 Cost., così come il diritto della libertà dell'iniziativa economica (art. 41 Cost.) e il diritto a un compenso, sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia una esistenza libera e dignitosa (36 Cost.). Tutti questi diritti non sarebbero attuati se l'imposizione *de facto* è talmente alta da non permetterne l'esercizio.

40. Gli stessi principi sono stati poi ribaditi più volte sempre dalla Suprema Corte nelle decisioni 9 dicem-

Si tratta di un orientamento che - com'è noto - aderisce a un indirizzo formatosi nella giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione⁴¹ - indirizzo la cui fonte non è tanto nella giurisprudenza comunitaria⁴² quanto nei principi - come visto - fondati dalla legge naturale e confluiti principi costituzionali "*di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione*" di cui al richiamato art. 53 Cost⁴³.

Per verificare se sussista o meno aggiramento di una disposizione normativa, è dunque essenziale valutare se il contribuente persegue finalità economicamente apprezzabili. Tuttavia, ciò sarà possibile valutarlo solo se vi è compatibilità tra gli obiettivi socio-economici voluti dal contribuente e la *ratio* normativa sottesa agli strumenti giuridici scelti dal contribuente stesso⁴⁴. Infatti, se vi è compatibilità, allora vuol dire che il contribuente non ha falsato la realtà economica; e poiché è la realtà economica, con i suoi indici, a orientare la tassazione in ossequio ai principi costituzionali, evidentemente non sono state aggirate norme, il contribuente non avrà violato la coerenza del sistema tributario e sarà tassato in modo equo e giusto.

Al contrario, quando non vi è tale compatibilità e gli strumenti giuridici, non facendo emergere un risparmio fiscale, sono idonei all'ottenimento di un risparmio fiscale, allora vi è aggiramento di una disposizione tributaria e dunque violazione della coerenza del sistema tributario. Ciò in quanto il contribuente ha deciso di comportarsi slealmente con la sua comunità, compiendo atti giuridici da cui emerge una realtà formale diversa da quella risultante dalla sostanza economica. Ne consegue che il risparmio fiscale è indebito, e, quando il risparmio fiscale è indebito, intervengono le norme antielusive o in generale i principi antiabuso, producendo l'effetto di applicare le disposizioni del sistema tributario che il contribuente ha aggirato.

bre 2009 n. 25726 nonché 22 ottobre 2010 nn. 21692 e 21693.

41. Cass. nn. 10257/08, 25374 del 17 ottobre 2008.

42. Si ricordi infatti la sentenza Corte Giust. UE, Sent. del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 (sentenza Halifax), che aveva chiarito la sussistenza del comportamento "abusivo", quando le operazioni controverse, nonostante l'applicazione formale delle disposizioni normative, procurino un vantaggio fiscale, la cui concessione sarebbe però contraria ai principi europei, ovvero alle libertà di circolazione di persone, di capitali, di beni e servizi.

43. Cass. nn. 30055, 30056 e 30057/2008.

44. Sul punto cfr. Cass. 21 aprile 2010, n. 9476, laddove dispone che la "figura" dell'"abuso di diritto" è "*riscontrabile laddove il contribuente ponga in essere un'operazione che ha fine di ottenere indebiti vantaggi fiscali attraverso l'utilizzo distorto, se pur non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei a tal fine, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione medesima ed in contrasto con l'obiettivo perseguito dalla legislazione in materia* (grassetto e sottolineatura inserite) (Cass. n. 6800/2009; Cass. n. 4503/2009)".

In conclusione, dunque, è corretto affermare che, da una parte, le disposizioni appartenenti al sistema tributario sono legittime se misurano la contribuzione equa e giusta del contribuente in ossequio al principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, e dall'altra, le disposizioni antielusive e l'istituto dell'abuso del diritto garantiscono la coerenza del sistema tributario stesso e la lealtà dei rapporti tra contribuenti e comunità.

Agevolazione fiscale: natura e finalità - Hanno un diverso scopo, e, quindi, non garantiscono la coerenza del sistema tributario stesso le c.d. norme di agevolazione fiscale. Esse, infatti, costituiscono *ex se* una "violazione" della coerenza del sistema⁴⁵. Tuttavia, beneficiando dell'agevolazione, il contribuente non si comporta in maniera sleale con la sua comunità. Infatti, l'agevolazione sarebbe incostituzionale, solo se non fosse giustificata da superiori necessità di politica economica-sociale e di tutela di interessi costituzionali extrafiscali⁴⁶.

Infatti, il principio di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (art. 53 Cost.) non costituisce una *monade* ma si inserisce in un sistema giuridico costituzionale, ossia in un insieme organico di disposizioni che si integrano a vicenda, mettendo in evidenza le diverse funzioni, i diversi *munera* che - come visto - i cittadini svolgono in quanto parte responsabile della comunità. In questo modo, accanto al principio di capacità contributiva, il legislatore costituzionale ha posto principi dotati di una propria autonoma efficacia precettiva.

È quindi chiaro perché non sono contrarie al principio di capacità contributiva quelle disposizioni normative di natura agevolativa, costituzionalmente legittime in forza di altre disposizioni costituzionali, esterne all'art. 53, ma parimenti vincolanti per il legislatore (si immaginino, in questo senso, le agevolazioni a favore delle persone svantaggiate, della cultura, delle zone depresse, del sistema pensionistico privatizzato, dell'ambiente etc.)⁴⁷.

45. Sul punto cfr. Cass. 8 ottobre 1997, n. 9760, laddove ha statuito che "in linea generale le ipotesi di esenzione tributaria previste dalla legge rivestono carattere eccezionale, in quanto recanti deroga al principio di uguaglianza e al principio di conformità del sistema impositivo al criterio della capacità contributiva". In dottrina, FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 56 e ss.

46. MASTRAGOSTINO, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 1988; DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto*, 1987, p.158.

47. FALSITTA, *op.cit.*, p. 159; Zennaro, Moschetti, *Agevolazioni fiscali in Digesto*, Torino, 1987, p. 85; FANTOZZI, *op. cit.*, pp. 46-47.

In pratica, sono legittime, in linea di principio, le disposizioni tributarie che perseguono finalità di politica economica-sociale (extrafiscale), purché, rispettando il criterio della ragionevolezza, sono poste a tutela di interessi costituzionalmente protetti⁴⁸.

Come corollario di questa impostazione, si può affermare che le norme tributarie di natura agevolativa sono norme speciali rispetto alle norme di sistema⁴⁹. Ciò in quanto, trovano la loro legittimità in altre disposizioni costituzionali - disposizioni che si pongono, a loro volta, come norme speciali rispetto al precetto generale contenuto nell'art. 53 Cost⁵⁰.

Pertanto, l'agevolazione, essendo disposta da una norma speciale, costituisce una deroga, *i.e.* un'eccezione alla contribuzione ordinaria⁵¹, che introduce disposizioni tributarie autonome rispetto all'ordinario sistema tributario, tant'è che sono prodotti - come visto - effetti fiscali incoerenti con il sistema tributario stesso.

Tuttavia, nell'ipotesi dell'agevolazione, l'incoerenza del sistema tributario è voluta dal legislatore (in quanto frutto di un bilanciamento tra il principio di capacità contributiva e altri principi costituzionali) e, quindi, l'eventuale risparmio fiscale, non essendo indebito, non può neppure essere contestato facendo ricorso a norme antielusive o all'istituto dell'abuso del diritto. Infatti, le agevolazioni fiscali costituiscono "*ordinaria "leva" strumentale di manovra del legislatore per il conseguimento di finalità socio economiche ritenute necessarie e/o, comunque, meritevoli*" (Cass. 10383/2011).

Ne consegue che in merito alla legittimità dei benefici fiscali connessi a un'agevolazione, non rileva la verifica della coerenza rispetto al sistema tributario, ma soprattutto non viene messa in discussione la lealtà del contribuente nei confronti della comunità cui appartiene.

Ciò che invece rileva è la verifica del possesso dei requisiti prescritti dalla legge per la concessione dell'agevolazione e della loro potenziale idoneità a ottenere un determinato obiettivo di politica economica-sociale e/o di una tutela di interessi

48. Sulla legittimità degli scopi extrafiscali dell'imposta cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Torino, 1991, p. 56; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, p. 52; FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1969, pp. 31 e ss.

49. Diverse dalle disposizioni di natura agevolativa sono le norme di esclusione.

50. Di conseguenza, "*in applicazione del principio lex specialis derogat generali, il conflitto tra precetti costituzionali antinomici va risolto dando la prevalenza alle disposizioni costituzionali cui risultano ispirate le norme agevolative*", *ibidem*, p. 160.

51. Cass. 15 giugno 2010, n. 14389.

costituzionali.

Pertanto, mentre l'abuso del diritto ricorre perché il cittadino è stato sleale con la sua comunità, il disconoscimento dell'agevolazione può essere disposto perché il cittadino contribuente ha violato una disposizione di legge, beneficiando così di un vantaggio fiscale senza averne i requisiti fissati dalla legge. A questo proposito, come già detto, occorre verificare se la realtà effettuale è realmente tale e corrisponde alla fattispecie prevista dalla norma agevolativa. Pertanto, il Fisco deve in linea di principio accertare (*i*) se sussistono errori nella qualificazione giuridica dei requisiti previsti dalle norme agevolative⁵², oppure (*ii*) se si riscontrano, in relazione ai contribuenti interessati, differenze tra la volontà manifestata e quella reale⁵³.

6. Conclusioni

Tirando le fila di tutte queste riflessioni, si può affermare che il concorso alle spese pubbliche consiste in un atto di giustizia partecipativa a finalità distributiva. In particolare, costituendo una modalità di cooperazione del cittadino al bene comune della comunità, il concorso alle spese pubbliche deve essere considerato come *munus - donum* per il cittadino stesso, il cui titolo è disposto dalla legge naturale, ovvero dall'inclinazione naturale della persona ad associarsi e a partecipare alla società. La

52. Un esempio di errore nella qualificazione giuridica dei requisiti previsti dalle norme agevolative è dato dal contratto c.d. "in maschera", ovvero un contratto in riferimento al quale si verifica una discrasia tra *nomen iuris* apparente e natura intrinseca del contratto, così da rendere il *nomen iuris*, un mero pseudonimo. Un esempio di contratto in "maschera" potrebbe essere un "finto usufrutto" che maschera un mutuo semplice, dal momento che nel contratto le parti hanno previsto l'incasso di una somma da restituire, con la maggiorazione degli interessi, in un termine corrispondente alla data di estinzione del "finto usufrutto". In questo caso, il potere del fisco di non riconoscere un'agevolazione o di revocarla trova il suo fondamento nelle regole che presiedono all'interpretazione dei contratti (art. 1362 e ss., cc). Sul contratto in "maschera", cfr. FALSITTA, *op. cit.*, pp. 196 e ss.

53. Un esempio invece di differenza tra la volontà manifestata e quella reale è rappresentato dalla simulazione. A tal proposito si rammenti che ai sensi dell'art. 1417 cc., qualunque "terzo" estraneo alla pattuizione del regolamento contrattuale può far valere la simulazione, così l'assoluta quanto la relativa, a mezzo di prove o per semplici presunzioni. Pertanto, il Fisco, poiché rientra nella qualifica di "terzo" ai sensi dell'art. 1417 cc., ha il potere di far valere la simulazione, senza la necessità di previo e autonomo accertamento davanti al giudice civile. Sul punto cfr. *Ibidem*, p. 197. A proposito del potere del Fisco di far valere la simulazione, interessanti risultano essere i contributi di DISTASIO, *Simulazione dei negozi giuridici*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1970, vol. XVII, pp. 421-422 e di GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in *Dir.prat. trib.*, 1992, I, pp. 1767 e ss.

legge positiva si limita solo a fissare la misura del suddetto concorso, attribuendo all'autorità pubblica un potere ai fini dell'accertamento e riscossione, da esercitare in caso di violazione del proprio *munus*, ovvero della propria funzione finanziaria di concorso alle spese pubbliche.

Pertanto, lo Stato-persona non ha - neppure sulla base della letteralità della Costituzione - il "monopolio" in materia di bene comune. Infatti, sebbene in modo naturalmente ordinato, i cittadini (sia "*come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità*" [art. 2 Cost.]) possono assumersi, in maniera distinta dalle autorità pubbliche e con la loro supervisione, impegni responsabili, personali e volontari (ovvero *munera*), contribuendo direttamente (anche da un punto di vista finanziario e senza l'intermediazione dello Stato-persona) alle spese pubbliche della *res publica*, come accade con la famiglia, l'impresa, attraverso le opere pie etc..

Si tratta di considerazioni che costituiscono la premessa (molto spesso implicita) di istituti tributari come l'abuso del diritto e di principi costituzionali e che ampliano l'analisi giuridica connessa al concorso alle spese pubbliche.

Fino a oggi infatti, il concorso alle spese pubbliche è stato visto come obbligo, come dovere fondato sulla coazione. Tuttavia, si tratta di una visione riduttiva del fenomeno giuridico tributario, e come tale, da criticare anche perché il fondamento giuridico principale delle regole di comportamento non è dato dalla minaccia di pene ma dall'assunzione volontaria della responsabilità verso il bene comune da parte di ciascuno dei *cives*.

Seguendo questa impostazione, dunque la coazione del contribuente, pur rimanendo un fatto essenziale, non è più principale ma, in conformità alla legge positiva, subordinato all'esercizio del potere impositivo da parte dell'autorità, potere impositivo da esercitare nell'ipotesi di mancato assolvimento, da parte del contribuente, del suo *munus* di tipo finanziario.

Ezio Vanoni

ENRICO DE MITA

1. Il fondamento etico-politico del tributo

Una lettura approfondita del pensiero giuridico di Ezio Vanoni sulla funzione del tributo, sui principi umanistici capaci di fondare la politica e l'ordinamento, richiederebbe maggiore approfondimento e maggiore spazio di quello che oggi ci è qui consentito. Basti pensare alle pagine storiche della sua monografia sulla interpretazione delle leggi finanziarie per capire come vanno ricercati i fondamenti primi dell'agire politico: da Tertulliano (*Hae sunt notae captivitatis* «pagar le tasse è il connotato degli schiavi») fino alla rivoluzione francese, «pagar le imposte è un diritto», passando per la teorizzazione di S. Tommaso sulle cause della giusta contribuzione.

Ho filtrato, leggendo le sue opere giuridiche e i suoi discorsi parlamentari, quelle cose che oggi possano servire come lezione politica e giuridica di grande attualità.

Ezio Vanoni fu una delle personalità di massimo prestigio della Democrazia Cristiana. Giurista di formazione, oggi sembra più noto come economista. Ma non fu teorico dell'economia: il suo merito maggiore fu quello di aver dato spessore scientifico, profondità di pensiero e radici etiche alla sua azione politica. Il rapporto fra momento etico-culturale e momento scientifico getta tutta una luce particolare sulla distinzione che spesso noi facciamo fra tecnica e politica. Vanoni seppe mettere in evidenza il ruolo servente della tecnica rispetto alla politica (come del resto è pacifico fra i giuristi moderni).

Vanoni fu tra i cattolici sui quali De Gasperi esercitò un forte richiamo alla concretezza e difatti la caratteristica della sua opera fu il senso concreto della sua politica economica, che si manifestò anche con l'importanza che egli diede, soprattutto nel campo dei tributi, alla efficienza della pubblica amministrazione.

La rilettura di Vanoni è oggi interessante per cogliere i nessi che egli vide fra etica ed economia (un tema che oggi impegna, ma senza via d'uscita, i pensatori laici), efficienza ed equità, giustizia sociale ed economia di mercato, mezzi e fini intermedi per il bene comune.

È evidente nel pensiero di Vanoni la centralità del mercato, o meglio la imprescindibilità del mercato. La libertà economica è garanzia della libertà politica. La riflessione si concentra, pertanto, sulle inadeguatezze del mercato concorrenziale. Il mercato gli sembra inadeguato ad affrontare i problemi dell'accumulazione e dello sviluppo equilibrato e non in grado di produrre una distribuzione della ricchezza eticamente accettabile. Da questo doppio grado di inadeguatezza deriva una delle indicazioni fondamentali in tema di politica economica: un ordinamento tributario che corregga gli esiti del mercato.

Uno dei postulati dottrinali del suo pensiero è che il tributo non è compenso dovuto dall'individuo allo Stato per la quantità dei servizi pubblici goduti, perché per la natura dei servizi pubblici non è possibile stabilire la quantità di essi goduti dal singolo. Questa teoria dello scambio, che è alla base di goffi tentativi di teorizzazioni odierne, è lucidamente confutata da Vanoni quando afferma che non si tratta di vedere quanta parte dei servizi pubblici è consumata da ogni individuo, per prelevarne il prezzo corrispondente, ma si tratta di determinare «quanta parte dello sforzo comune deve essere sopportato da ogni singolo, secondo i concetti politici, etici, giuridici, economici dominanti in un determinato Stato, in un determinato momento».

Tra individuo e Stato non può esserci né subordinazione né contrapposizione.

La figura di Vanoni va dunque ricordata soprattutto per le teorie e le iniziative nel campo dei tributi. L'indagine sul diritto tributario diventa nelle valutazioni di Ezio Vanoni il momento etico politico unificante.

2. Vanoni tributarista completo

Vanoni fu forse uno dei pochi tributaristi italiani completi, perché indagò il fondamento primo e la funzione del diritto tributario all'interno dell'ordinamento giuridico, anche se la sua non fu una teoria giuridica formalistica. Tuttavia va rivalutato il profilo tecnico di questo politico che fu ottimo avvocato e grande legislatore.

Visentini in una lettera scrittami poco tempo prima di morire espresse la sua

stima ed amicizia per Vanoni.

3. **La negazione del diritto tributario come diritto eccezionale**

La visione del diritto tributario in Vanoni è visione di un sistema che ha fondamenti etici, politici e giuridici. È individuazione coerente dell'intero ordinamento giuridico. Vanoni trattò temi che la cultura giuridica moderna stenta a risolvere, come quello della elusione fiscale. Egli respinse l'accusa di essere teorico della ricerca libera del diritto: la legge esiste e va interpretata, non può essere l'interprete a creare la legge. Vi è modernità nel suo pensiero non disgiunta da una cultura storico-filosofica che lo portò ad indagare la funzione del tributo nelle diverse fasi della storia da Tertulliano a S. Tommaso, alla rivoluzione francese.

Ma c'è un punto che io reputo la conquista centrale della cultura giuridica italiana, che ancora oggi produce effetti nella interpretazione e nella legislazione italiana, la negazione del diritto tributario come diritto eccezionale, come diritto odioso, come mera limitazione del diritto di proprietà e di libera iniziativa economica. Nel suo pensiero il diritto tributario non è un diritto eccezionale, ma disciplina del dovere di concorrere alle spese pubbliche, come dovere di solidarietà. Ritengo che questa cultura giuridica sia la sola che possa arrestare la folle corsa verso l'irrazionale. La testimonianza politica e scientifica di Vanoni ha avuto valore profetico.

Egli seppe coniugare in modo originale fisco, politica e morale. «Non vi è possibilità di un ordinamento democratico senza un ordinamento tributario serio e ordinato. La riforma tributaria è pietra angolare dello Stato democratico. In uno Stato che voglia continuare a riposare sulla proprietà privata o sulla libertà economica e quindi non voglia ricorrere ad altre soluzioni, il problema fiscale non è solo tecnico, ma morale e politico, oltre che economico». Ecco perché, egli diceva, è un tema «né comodo né simpatico».

Si tratta di dare a ciascuno quello che gli spetta e di «creare le basi di una società bene organizzata nella quale la selezione avvenga secondo i meriti di ciascuno e non secondo la maggiore o minore capacità di procurarsi una rendita fiscale».

Vanoni aveva una concezione del sistema fiscale ancora oggi attuale: *l'imposta deve essere sopportabile, non deve essere opprimente*, non deve scoraggiare la

produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica di evasione. Il sistema tributario deve fondarsi su un rapporto di collaborazione tra amministrazione e contribuente. Non è possibile risolvere il problema della evasione solo con le sanzioni fiscali. Le leggi fiscali non solo devono essere giuste, generali ed uguali per tutti i cittadini, ma non devono avere come presupposto l'idea che le evasioni siano inevitabili, fissando aliquote più alte di quelle desiderate, creando, pertanto, una ipocrisia.

Il segreto sta «nel creare, attraverso la persuasione politica e morale, un clima nel quale si senta che difendendo la razionale o uguale applicazione dei tributi si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa dello Stato». L'idea del tributo è norma di convivenza, che non ha bisogno di sanzione. La crisi di tale norma è crisi dello Stato.

Ecco perché la ventilata rivoluzione fiscale di questi giorni è più o meno grave a seconda di come si percepisca la rivoluzione politica in atto. E nessuno è credibile in nome di tale rivoluzione che non si accrediti come portatore di una indicazione che investa la funzione e il modello di Stato.

La rivoluzione fiscale non può essere l'alibi di chi non sa dare risposte alla politica.

4. Il codice di Camaldoli: il tributo come strumento di giustizia sociale

Fu l'esperienza di Camaldoli ad allargare l'orizzonte di Vanoni, dopo le sue riflessioni sui rapporti tra la scienza delle finanze e la politica così formulate: «la conoscenza scientifica del fatto serve alla politica, aiutandola a risolvere le proprie scelte tra le varie possibilità di azione secondo la rispondenza dei mezzi alle condizioni esistenti ed ai fini proposti: così come la politica condiziona i fatti che la scienza assume ad oggetto della ricerca».

La scienza dei mezzi doveva prendere dalla politica una scala di fini sociali gerarchicamente ordinata. In ciò consisteva il primato dell'etica sulla scienza economica e, contestualmente, *l'autonomia disciplinare di quest'ultima*. I messaggi di Pio XII, diffusi per radio nel Natale del 1941 e le sollecitazioni di De Gasperi costituirono le basi di partenza che avrebbero portato a Camaldoli. Si discussero i problemi della società, il rapporto tra individuo e Stato, tra bene comune e libertà individuale. In un testo manoscritto del 1943 si legge: «mi pare risponda ad un imperativo morale, in questo

tempo di *angosciata attesa* che io applichi le mie capacità, nel campo dei miei studi e delle mie esperienze a preparare le vie per un completo riesame delle fondamenta della nostra concezione della vita».

Si sa che il Codice di Camaldoli, pur avendo influenzato la Costituzione e i primi programmi della DC, fu come accantonato e dimenticato. Ma tra le sue pagine si afferma che il tributo ha una funzione di giustizia sociale. All'art. 92 del Codice vengono indicati i limiti dell'azione finanziaria:

- a. i sacrifici debbono essere richiesti *nei modi e nei tempi* che ne rendono *meno grave* la sopportazione;
- b. nell'esazione e nell'amministrazione del denaro pubblico devono seguirsi i sistemi *meno complessi e più economici* possibili;
- c. l'imposizione deve essere tale da non opprimere il soggetto e da lasciargli in ogni caso la possibilità di provvedere ai bisogni suoi e della sua famiglia;
- d. gli investimenti della pubblica amministrazione debbono in ogni momento ispirare la loro azione al principio fondamentale che il denaro pubblico è inviolabile e alla considerazione essenziale che chi disperde, male amministra o chi si appropria di denaro pubblico, pecca contro la giustizia.

5. L'apporto di Vanoni alla Costituente: l'art. 81 della Costituzione

Il 2 giugno 1946 Vanoni fu eletto nelle liste della DC all'Assemblea Costituente e fu chiamato a far parte della Commissione dei 75 (con Ruini, Calamandrei, Dossetti, Einaudi, Moro, Leone). La sua attività di costituente è poco conosciuta, sono rimasti in ombra gran parte dei suoi interventi e soprattutto i suoi suggerimenti alla formazione della Carta costituzionale (le discussioni non venivano verbalizzate mediante resoconto stenografico, ma solo in modo sommario).

Ma nei due discorsi pronunciati alla Consulta nazionale e all'Assemblea Costituente, nel gennaio e nel luglio del 1946, sono lucidamente impostati tutti i temi dell'azione politica e finanziaria che egli svolgerà nel decennio successivo. Già in quella congiuntura, caratterizzata dalle distruzioni della guerra, da un preoccupante livello di disoccupazione e dalla crisi dei settori industriali, l'esigenza di un aumento del gettito fiscale non doveva essere soddisfatta, secondo Vanoni, con imposte straordinarie, ma

con *lo sviluppo delle imposte ordinarie, con le imposte dirette soprattutto*, avvertendo che al maggior controllo e al maggior rigore negli accertamenti doveva corrispondere una *riduzione delle aliquote*, allo scopo di ridurre *l'incentivo alla evasione* (questo è una delle *preoccupazioni costanti*).

I temi che Vanoni seguì per la redazione della Costituzione sono: la copertura delle leggi finanziarie; l'ordinamento regionale; la posizione del Presidente del Consiglio dei Ministri e la formulazione del principio di capacità contributiva oggetto dell'art. 53 della Costituzione.

Per quanto concerne la copertura delle leggi finanziarie (art. 81), Vanoni riteneva che entrambe le Camere dovessero avere poteri di iniziativa anche in materia finanziaria, ma che la facoltà di promuovere nuove spese, tanto per il Governo quanto per il Parlamento, dovesse essere rigidamente condizionata alla *proposta relativa ai mezzi con cui fronteggiarle*. Vanoni presentò, insieme a Mortati, la seguente formulazione: «Le leggi, le quali comportino maggiori oneri finanziari, *devono provvedere* ai mezzi necessari per fronteggiarli».

In alternativa l'on. Bozzi propose la formula poi approvata: «Nelle proposte di nuove e maggiori spese e nelle leggi che le approvano devono essere indicati i mezzi per far fronte alle spese stesse». Come è stato rilevato, l'originaria formulazione di Vanoni e Mortati risultava assai più incisiva, imponendo alle leggi di spesa di *provvedere* ai relativi mezzi finanziari. L'attuale art. 81, dando luogo, come è noto, ad equivoci espedienti e raggiri, è stata causa di molte coperture apparenti e fittizie, della crescita del disavanzo pubblico.

Quanto alle autonomie regionali, Vanoni assunse una posizione nettamente favorevole ponendo l'accento sulle autonomie nel quadro dell'unità nazionale.

È interessante ricordare brevemente come Vanoni prese posizione tra coloro che sostenevano la necessità di attribuire ampi poteri e responsabilità al Primo Ministro per la conduzione delle attività di Governo. Egli rileva in proposito che non si doveva temere uno scivolamento verso forme di governo dittatoriale, poiché il sistema politico definito dalla Costituzione era pur sempre un regime parlamentare, nel quale il Governo sarebbe stato sempre espresso dalla maggioranza del Parlamento e quest'ultimo avrebbe potuto negare la fiducia al Primo Ministro che con i suoi poteri fosse andato al di là della volontà della maggioranza.

«Non si può, egli concludeva, avere paura di dare al Governo una struttura efficiente, quando si hanno gli strumenti per impedirne gli arbitri. Si deve piuttosto

temere di creare governi inefficienti, perché ciò, specialmente in un paese tormentato come il nostro, può favorire il sorgere di aspirazioni dittatoriali».

Facendo un breve cenno al tema del contenzioso tributario, i rilievi di Vanoni che meritano di essere ricordati sono la disorganizzazione dell'ordinamento e la grande disparità di trattamento dei diversi settori, passando da un eccesso assoluto di contenzioso col rischio di una perdita di tempo per la definizione di questioni in materia tributaria, a casi in cui si aveva un solo grado di giurisdizione (il rilievo va ricordato perché siamo ancora lontani da una giurisdizione comune a tutte le imposte); l'esigenza di una suprema magistratura che si occupi esclusivamente di vertenze tributarie (e oggi il problema si porrà, dopo che, soppressa la commissione centrale, la Cassazione dovrà organizzarsi non solo sotto il profilo della quantità del lavoro ma della preparazione dei giudici), l'esigenza, infine, da tutti ancora oggi avvertita, di una « giurisprudenza costante intorno alla interpretazione delle leggi tributarie ». La speditezza e la specializzazione della struttura del processo tributario non si prestavano, secondo Vanoni, ad essere attuate con le regole e gli strumenti del processo civile.

Ma egli non negava che la presidenza dei giudici tributari dovesse essere affidata ai giudici ordinari (cosa che è avvenuta) ma che questi dovessero avere una maggiore preparazione nella materia (cosa ancora auspicata e che non è ancora avvenuta).

6. I principi costituzionali di legalità (art. 23) e di capacità contributiva (art. 53)

Ma l'apporto più importante di Vanoni alla Costituente riguardò i principi che oggi governano la materia tributaria, il principio di *capacità contributiva* e quello di *legalità*.

Egli si preoccupava del fondamento del potere di imposizione e del suo limite (un tema che è tornato di attualità).

Secondo i giuristi tradizionali, un diritto al prelevamento del tributo era una cosa ovvia e quindi non abbisognavole di esplicite dichiarazioni legislative. L'on. Orlando aveva sottolineato che ogni enunciazione in materia fosse inutile e forse pericolosa « perché presuppone un limite. Ora se noi abbiamo un'organizzazione di Stato la quale ha un potere che può fare tutto, il dire che può fare una cosa determinata, può creare il dubbio che altre cose non le possa fare ». Ma, ribatté Vanoni, è appunto l'opportunità di

porre un limite all'esercizio della potestà tributaria che deve essere considerato: è necessario che la Costituzione qualifichi la potestà di imporre tributi e segni i confini della sua competenza, unicamente per «l'imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono alla organizzazione politica della società».

«Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici - queste le sue parole - e il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente nella Carta costituzionale, proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale». Viene così affermato quel principio di «solidarietà contributiva» che, in quanto costituzionalizzato, acquista un significato del tutto nuovo.

Ponendosi il problema di delimitare il campo d'azione della potestà tributaria quanto all'oggetto, Vanoni individuava l'insufficienza dello Statuto Albertino (che facendo riferimento alla «proporzione degli averi» sembrava individuare nella proprietà il limite al potere di imposizione): «l'imposta si deve sì fondare sulla ricchezza dei singoli, ma deve discriminare il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, scambio, consumo) o da condizioni personali del soggetto». Anche la formula della Costituzione di Weimar «tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi (*Mitteln*) secondo la misura fissata dalla legge», sembrava a Vanoni inidonea a fornire un limite alla potestà di imposizione. Qualora si accerti, egli concludeva, «che la Costituzione deve qualificare la potestà tributaria più in senso politico (una esigenza questa oggi profondamente avvertita) che rigorosamente tecnico e giuridico, il riferimento alla capacità contributiva (indicato, peraltro, anche dalla relazione della Corte di Cassazione) può essere preso in seria considerazione».

E la capacità contributiva era, secondo Vanoni, più che una qualità obiettiva ed immutabile, il risultato di una valutazione, «un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati, come il legislatore, intorno alla posizione del soggetto e alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici»: un giudizio che involge una valutazione sull'equilibrio politico del momento e sugli elementi oggettivi che qualificano la posizione del singolo, quali la ricchezza posseduta o consumata e i relativi elementi accidentali. *L'importante è che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali.*

Altro elemento apprezzabile del contributo di Vanoni alla formulazione dell'art. 53 è quello di aver superato il riferimento soggettivo ai soli cittadini, rilevando

che negli Stati moderni non vi è mai stata differenza apprezzabile nella costruzione concreta dell'obbligo dei cittadini e degli stranieri nel contribuire alle spese pubbliche, una volta rispettato il principio di territorialità. Sicché egli propose una formula che evitasse il dubbio di un diverso fondamento dell'obbligazione tributaria di cittadini e stranieri: tutti, dunque, nel rispetto del principio di territorialità, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, cittadini e non cittadini che siano.

In ordine al principio di legalità, tenuto conto che durante il fascismo la competenza impositiva veniva riconosciuta anche al potere esecutivo, Vanoni ritenne che, incidendo il tributo su taluni dei diritti fondamentali della persona, la competenza esclusiva spettasse al potere legislativo, assumendo l'importanza di una garanzia di libertà. Nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (art. 23), è oggi uno dei principi garantisti dell'ordinamento.

7. La codificazione tributaria e la ricerca di principi generali

Per la costruzione di un sistema tributario efficiente (e questo mi sembra un patrimonio prezioso da coltivare), Vanoni pensava ad un codice o legge fondamentale dei tributi concernente le regole e i principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sui privilegi, sul rimborso, sulla giurisdizione, cui assicurare una certa permanenza nel tempo, sia dando ad essa il carattere *di legge costituzionale*, sia richiedendo particolari forme o garanzie per la sua modificazione; un coordinamento dei fatti imponibili e delle regole proprie dei singoli tributi, una gerarchia tra i vari ordini di norme, diretta a garantire la chiarezza e la semplicità nell'applicazione e nella interpretazione delle leggi che li reggono, con grande vantaggio per i cittadini, per lo Stato e per l'educazione civica rispetto all'obbligo tributario.

Al problema della codificazione tributaria dedicò i suoi studi, tenendo conto dell'esperienza della Germania che aveva approvato la legge del 1919.

Vanoni rilevò che la codificazione tedesca favorì il fiorire di studi di diritto finanziario, l'unità di indirizzo, la facilità della conoscenza della legge e quindi dell'adempimento dei doveri tributari, realizzando in tal modo il canone della certezza del diritto.

Ed ecco il punto: la codificazione richiede la formulazione di principi che devono permanere nel tempo, svolgendo la preziosa funzione di evitare «improvvisazioni legislative» tanto facili nella materia tributaria, dove spesso il tributo viene introdotto

o rimaneggiato sotto la spinta di immediate necessità finanziarie, senza che sia dato il tempo di accurate elaborazioni legislative. Occorrono poche leggi di carattere materiale, rinviando per l'applicazione alle leggi generali e permanenti poste dal codice tributario.

La codificazione richiede un'assimilazione completa nella applicazione delle leggi vigenti, «per evitare il pericolo di inutili teorizzazioni»; una lenta elaborazione, operata attraverso la sottoposizione del progetto alla osservazione e alla critica di tecnici, pratici e studiosi, come suol farsi per l'emanazione di codici in altri campi del diritto.

La codificazione implica un sistema di norme elaborato intorno ai principi generali che vanno previamente determinati e successivamente collegati sistematicamente alle singole norme.

Per Vanoni la codificazione non è un semplice coordinamento di testi legislativi, ma incide sulla disciplina sostanziale dei tributi, in quanto essa ha lo scopo di accentuare la coerenza fra singole norme e principi distributivi del carico tributario; induce a porre in rilievo le norme e i principi comuni del diritto tributario. Non tutta la normazione tributaria può entrare nel codice tributario ma solo quella che presenta prospettive di stabilità.

Vanoni elaborò un codice da lui redatto negli anni 1942 - 1943.

La codificazione di una parte generale è la sola che risponda al bisogno di rendere semplice, chiaro e razionale l'ordinamento dei tributi. La parte speciale può limitarsi a dare a ciascuna imposta la descrizione della fattispecie, i criteri per la depurazione e la valutazione della base imponibile, l'aliquota e le altre disposizioni particolari.

8. I principi della legislazione tributaria: chiarezza, semplicità, esigenza di una parte generale stabile. La critica alla commentaristica

I principi di una legislazione ordinata sono secondo Vanoni:

- un ordinamento armonico dell'amministrazione che consenta di utilizzare, rispetto a più tributi, una stessa attività amministrativa e ridurre al minimo i doveri ausiliari del singolo;
- la chiarezza e la semplicità della legislazione rende più comprensibile al privato la legge e più rapida l'azione degli organi amministrativi;
- si eliminano le contraddizioni e le discontinuità fra i vari istituti d'imposta;
- la parte generale tende a porsi come ordinamento formale del rapporto tributario non facilmente modificabile. Il che implica che l'introduzione di nuove

- imposte non esige l'innovazione nelle procedure (come oggi continuamente avviene);
- la giurisprudenza trova un sostegno e una guida logica che una legislazione frantumata lascia spesso desiderare (devo dire con un po' di cattiveria che oggi la nostra Corte costituzionale ha nobilitato questa situazione confusa, che Vanoni paventava: teorizzando la «polisistematicità del diritto tributario», ha elevato a principio dell'ordinamento il caos legislativo);
 - la scienza del diritto tributario viene indirizzata a lasciare *le sterili vie del commento delle singole leggi d'imposta* per rivolgersi alla elaborazione dogmatica degli istituti giuridici d'imposta.

Per Vanoni la codificazione tributaria doveva essere il punto di partenza per procedere ad una riforma generale del sistema tributario e sarà soprattutto nei discorsi pronunciati in Parlamento nel corso della prima legislatura che tale proposito si manifesterà con estrema chiarezza.

9. Vanoni Ministro: l'esigenza della revisione del sistema tributario, caratterizzato da molteplicità di tributi

La sua *nomina a Ministro* avvenne il 26 maggio del 1946.

I discorsi pronunciati in Parlamento delineano alcuni indirizzi generali di politica tributaria e finanziaria che avrebbero dovuto costituire la base di una nuova ed originale impostazione dell'attività legislativa ed amministrativa.

Il sistema tributario richiedeva già da allora una radicale opera di revisione. Molteplicità dei tributi, complessità dei testi legislativi, norme che intralciavano la vita economica ed inducevano ad evadere il fisco, sperequazioni intollerabili.

Sentiamo Vanoni alla Camera il 21 ottobre del 1948: «Ho detto improrogabile ed urgente la necessità di un profondo rinnovamento del nostro sistema tributario che non risponde alle esigenze economiche del paese e che si rivela scarsamente elastico, caratterizzato *da molti testi legislativi* che possono essere intesi solo da gente che abbia lunga esperienza di cose fiscali». Tutti dovevano concorrere alle spese pubbliche, ciascuno secondo le proprie possibilità.

Bisognava «semplificare la struttura, eliminando quelle formalità che intralciano l'attività economica senza un apprezzabile vantaggio fiscale. Concentrare i tributi

in modo da avere un limitato numero di imposte a larga base». «Tale limitazione, - diceva al Senato il 31 maggio del 1949 - permette al singolo di calcolare il peso del sacrificio che gli viene richiesto e consente alla comunità di controllare che i sacrifici siano ripartiti secondo criteri di giustizia e secondo le effettive necessità portate dalla politica della spesa pubblica che sia in un determinato momento».

Non era solo un problema di equità fiscale, ma la individuazione di un mezzo valido per raggiungere un efficiente impiego delle risorse produttive del paese. «Si rende necessaria una stretta *connessione tra politica tributaria e politica della spesa pubblica*. Il prelievo tributario può incrementarsi con vantaggio di tutti se l'impiego del provento è per fini produttivi e se l'imposta viene sottratta ad un impiego individuale meno utile per la collettività» (Senato, 25 luglio 1950).

10. L'organizzazione e la preparazione dell'amministrazione finanziaria: il rapporto di fiducia con i contribuenti

Oltre la legislazione fiscale si richiedeva dunque una riforma dell'organizzazione dei metodi di lavoro dell'amministrazione finanziaria.

Potenziare *i quadri dell'amministrazione*, modificando la preparazione dei funzionari con corsi di specializzazione in economia, diritto e tecnica finanziaria presso università e scuole specializzate e inoltre corsi di aggiornamento durante la carriera. Superare la divisione fra branche parallele della stessa amministrazione, introdurre sistemi meccanografici.

In uno studio del 1946, Vanoni lamentava che alcuni istituti, che sotto la spinta dottrinarla il governo fascista aveva adottato, erano inoperanti, si erano sbriciolati nelle mani dell'amministrazione, come *l'anagrafe tributaria e lo schedario della nominatività dei titoli azionari*.

Ma la riforma, secondo Vanoni, avrebbe dovuto portare ad una radicale trasformazione dei rapporti fra fisco e contribuenti, avrebbe dovuto stabilire *un clima di rispettiva fiducia*.

Vanoni insiste su tale aspetto morale, sottolineando come ogni riforma legislativa e amministrativa avrebbe scarso effetto qualora i cittadini non siano intimamente convinti della necessità e dell'equità dell'imposizione fiscale.

«Noi diciamo - Camera, 21 ottobre 1948 - che l'imposta è il fondamento primo sul quale si regge l'organizzazione dello Stato moderno, libero e democratico, è

l'espressione di quella solidarietà tra gli individui e le classi sociali, per instaurare e realizzare la quale *siamo scesi nella vita politica*, noi faremo tutto quello che è necessario perché questo ideale della nostra azione si concretizzi nelle forme tecniche più appropriate. Occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato».

«Quella situazione di inquisitore ed inquisito si deve tradurre in una situazione il più possibile di *collaborazione* tra chi cerca di realizzare l'interesse dello Stato e chi sente profondamente il proprio dovere nei confronti dello Stato e vuole adempierlo con equità, anche se non con entusiasmo, perché ricordo sempre un discorso dell'on. Corbino che in una discussione, svoltasi alcuni anni or sono, ricordava di non aver mai visto i contribuenti incolonnarsi con la bandiera e la musica in testa per andare a pagare le imposte» (Senato, 30 ottobre 1948).

Due problemi particolari di essenziale importanza per la creazione di un clima di fiducia tra Stato e contribuenti erano quelli del *livello delle aliquote* e del *sistema di accertamento*.

«Ritengo che (Camera, 21 ottobre 1948) un'imposta ridotta nella sua aliquota attenua lo stimolo all'evasione che, nel nostro paese, è diventata un metodo di vita, un modo di agire contro il quale l'opinione pubblica non reagisce e che il singolo considera quasi una forma di legittima difesa contro una imposizione che egli ritiene lesiva della sua sfera individuale».

Operando un rovesciamento psicologico della situazione, occorre costruire un sistema tributario nel quale *non vi fosse alcuna giustificazione per l'evasione* e indurre così l'opinione pubblica a condannare moralmente, prima ancora che giuridicamente, gli evasori fiscali.

Per quanto riguarda l'accertamento, si doveva rompere il circolo delle dichiarazioni infedeli presentate dai contribuenti per difendersi dagli accertamenti arbitrari degli uffici e per ottenere ciò era lo Stato e non il contribuente che doveva per primo dare una prova di fiducia. «Io sono disposto a correre il rischio di credere alle dichiarazioni dei contribuenti fino a che non è possibile dimostrare che queste dichiarazioni sono false».

Quando Vanoni nel giugno del 1948 diventò Ministro delle Finanze, per scelta autonoma di De Gasperi, non molti avevano in Italia una padronanza del settore

come la sua.

Vanoni era convinto che «il fatto finanziario è un fatto politico, cioè fatto della società organizzata: la *conoscenza scientifica* serve alla politica aiutandola a risolvere le proprie scelte tra le varie possibilità di azione secondo la rispondenza dei mezzi alle condizioni esistenti» (C'è qui una lezione *ante litteram* dei rapporti tra tecnica e politica che di recente è stata riproposta da giuristi moderni).

Al bagaglio scientifico, che era consapevole di avere, chiedeva la proposta di strumenti per una costruzione del sistema fiscale in conformità del disegno che aveva come obiettivo la giustizia fiscale che era a sua volta uno dei presupposti essenziali di una democrazia. Una democrazia non può essere tale in mancanza della giustizia fiscale e su questa incide con naturalezza una fisionomia morale del tributo. Vanoni sapeva bene che gli italiani per il lungo passato di dominazioni, per la mancanza di consuetudine con la democrazia non riuscivano ad identificarsi con lo Stato e di conseguenza subivano il tributo. Secondo G. Spini, erano scolpite nella memoria di Vanoni le parole di Piero Gobetti nella «Rivoluzione liberale»: «In Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe della vita statale: il contribuente paga, bestemmiando lo Stato; non ha la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta».

Così per Vanoni «la più grande rivoluzione che si sia mai tentata nel nostro paese era necessariamente e soprattutto una rivoluzione morale»; pertanto, prima di incidere nell'ordinamento legislativo, nella struttura, nell'apparato, bisognava incidere nelle coscienze.

11. La perequazione tributaria: il sistema tributario come anello fra capitalismo e democrazia. L'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi; i limiti del concordato

Presentando in Parlamento il disegno sulla perequazione tributaria, prima e fondamentale tappa della rivoluzione che meditava, egli diceva: «Nello Stato moderno, di fronte alla concezione che tutti abbiamo della società e del dovere primo del cittadino di dare la sua solidarietà all'ordinato svolgersi della vita civile, l'imposta non può essere intesa che come l'espressione del dovere morale e civico che grava su ognuno di noi, di concorrere al bene della società». Sottrarsi a questo dovere «assume le

caratteristiche di una vera e propria anarchia, di una negazione delle esigenze prime della convivenza sociale; è come disertare, sicché allo stesso modo con cui circondiamo di disprezzo il disertore, così dovremmo circondare di disprezzo l'evasore tributario, quando il tributo fosse equo».

Al congresso democristiano di Venezia del 1949, la maggioranza degasperiana dovette fronteggiare la sfida riformista della minoranza capeggiata da Dossetti che accusava De Gasperi di eccessiva sudditanza verso la politica monetaristica di Einaudi. La replica si articolò in due punti che Barucci ha chiamato «il sussulto riformatore del centrismo», la riforma agraria e la riforma tributaria preannunciata da Vanoni, e alla quale egli lavorò nei due anni successivi. Oltre ad essere lo strumento principale dell'equità distributiva, il sistema tributario era secondo Vanoni (come ci ricorda Magliulo) l'anello di congiunzione fra il capitalismo e la democrazia: «chi possiede può giustificare il proprio possesso solamente se fa interamente il proprio dovere di solidarietà sociale rispetto al corpo sociale nel quale opera». In un sistema liberal-democratico «il fondamento di ogni diritto è l'adempimento del proprio dovere».

Ed ecco una grande lezione per gli aspiranti uomini di governo di oggi che parlano disinvoltamente di «rivoluzione fiscale».

Di fronte a due esigenze fondamentali, non dissimili a quelle di oggi, di assicurare una maggiore efficienza del sistema che si traduca in maggior gettito e ricercare una migliore ripartizione del carico fiscale, Vanoni diceva alla Camera (7 dicembre 1950): «Dobbiamo fare quello che dicono i muratori, sottomurare, cambiare pietra per pietra, continuando ad abitare nella casa perché il tetto non ci crolli sulla testa mentre noi facciamo fantasie di ricostruzione immediatamente impossibile».

La legge n. 25/1951 (detta di perequazione tributaria) fu approvata al Senato all'unanimità e alla Camera a grande maggioranza: «perequazione vuol dire far pagare di più a chi può di più, per sgravare i meno abbienti; una distribuzione interna del tributo senza inasprire l'onere totale, è un dovere dello Stato»; «lo sforzo che io ora ho compiuto è stato quello di dare l'impressione ai cittadini che l'amministrazione è giusta, che l'amministrazione può arrivare a dare giustizia a tutti, ai piccoli e ai grandi, in modo che ognuno sopporti la sua parte di sacrificio».

Fu resa obbligatoria la dichiarazione annua dei redditi, pensando alla necessaria lealtà tra contribuenti ed amministrazione, come superamento di una diffidenza reciproca. «Il concordato allora - scrive Vanoni - è divenuto un elemento indispensabile del tributo. Ma questo istituto che può assolvere un'utile funzione se concepito

per definire *alcune incertezze relative a singoli elementi obiettivi componenti il reddito*, snatura il fatto politico e giuridico dell'imposizione, quando concerne *direttamente* l'ammontare del tributo», quando si riduce ad un compromesso da fiera.

Con la riforma del 1951 veniva capovolta la posizione cementata nei secoli che vedeva il contribuente suddito del Fisco; con la dichiarazione dei redditi era il contribuente che si raccontava e le sue asserzioni facevano testo fino a prova contraria. «La dichiarazione - dice Vanoni - non può essere variata dall'amministrazione se non vi è la prova dell'inesattezza delle sue poste». L'imposta è dunque decisa dal contribuente e la dichiarazione si pone come cemento di un nuovo rapporto fondato sulla reciproca fiducia.

Il secondo elemento della riforma fu il carattere personale del sistema, come forma di giustizia fiscale, e lo sforzo di ridurre le esenzioni fiscali alle quali Vanoni era particolarmente ostile, come forma di sperequazione. «L'onesto che paga l'imposta si vede ogni giorno allontanare dalla cosa pubblica e dubita ogni giorno di più, del fondamento della società in cui vive, se prevale il disonesto che non paga l'imposta» (1950, 27 luglio, Camera).

Vanoni si preoccupò anche della finanza locale, ma si preoccupò del coordinamento della finanza dello Stato con quella locale; la finanza locale deve colpire ricchezze localizzate; le aliquote di essa devono essere *sopportabili*.

La riforma doveva realizzarsi in tre tempi: 1) un rinnovamento radicale del costume diretto a trasformare i rapporti Fisco-cittadino da rapporti di reciproco sospetto o di ostilità dichiarata in rapporti di mutua collaborazione secondo la legge del 1951; 2) norme precise e tecnicamente moderne con riguardo soprattutto all'istituto dell'accertamento; 3) legge delega per un razionale riordinamento del sistema tributario, nel senso di semplificare e ammodernare. Dal punto di vista finanziario la legge ebbe successo: nonostante la riduzione generale delle aliquote, le entrate mostrano in quegli anni una costante e sensibile espansione.

Ma lo slancio riformatore di Vanoni non fu colto fino in fondo, soprattutto non venne colto il primo significato della legge di perequazione tributaria: il nuovo rapporto che si voleva instaurare fra fisco e contribuente. Ed è un problema ancora aperto, perché concerne il problema dello Stato.

E la stampa ironizzò in quegli anni sul «modulo Vanoni».

Negli ultimi anni Vanoni avviò la preparazione di quello che doveva diventare il T.U. sulle imposte dirette del 1958, un modello di tecnica legislativa da imitare.

Quel testo fu poi elaborato da Di Gennaro e Visentini che, precisandomi

questo dato in una lettera del 1992, mi espresse questi pensieri su Vanoni:

«Durante il periodo dalla metà del 1948 agli inizi del 1954, quando Vanoni resse il Ministero delle Finanze, persone quotidianamente a lui più vicine - per sole ragioni di amicizia personale e di convinzione delle cose che si facevano, senza alcuna veste formale e con assoluto disinteresse - fummo Cesare Cosciani e io.

Ho avuto più volte occasione di ricordare Vanoni, che dovette combattere soprattutto contro le incomprensioni di larghi settori della DC, ma che ebbe pieno appoggio da De Gasperi e da Einaudi. Avevo per Vanoni e da lui amicizia e stima».

Nota bibliografica

La bibliografia completa di Ezio Vanoni si trova in A. MAGLIULO, *Ezio Vanoni, la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma 1991. Ma non posso non ricordare qui le *Opere giuridiche*, 2 voll., Milano 1962, e i *Discorsi parlamentari*, a cura di A. Tramontana, 2 voll., Roma 1978.

Per la biografia di E. Vanoni va segnalato G. VIGNA, *E. Vanoni, Il sogno della giustizia fiscale*, Milano 1989.

(Jus. Rivista di scienze giuridiche, 1997, I, 115, ss.).

Principio contrattualista e principio di capacità contributiva nel pensiero di Ezio Vanoni

FRANCESCO FORTE

1. Considerazioni introduttive

1.1. Il pensiero teorico interdisciplinare di Ezio Vanoni¹, nel libro *Natura e inter-*

1. Di Vanoni cfr. E. VANONI (1927), *La rivalutazione della lira e l'equilibrio economico* in B. GRIZIOTTI et al (1927), *Politica monetaria e finanziaria internazionale*, Milano, Istituto Editoriale Scientifico; E. VANONI (1932), *Natura e interpretazione delle leggi finanziarie*, riedito in E. VANONI (1961), *Opere Giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi Vol. I *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie. Altri studi di diritto finanziario*, Milano; E. VANONI (1939), *Problemi dell'imposizione degli scambi*, Padova Cedam Giuffrè; E. VANONI (1937 e 1940), *Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Parte I *Principi di Economia e Politica Finanziaria*, Parte II *Elementi di Dritto Tributario*, Padova Cedam; E. VANONI (1932), *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*; E. VANONI (1937), *Il problema della codificazione tributaria in Germania*; E. VANONI (1938), *Il problema della codificazione tributaria*; E. VANONI (1943), *L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti*; E. VANONI (1946), *Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie* riediti in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Vol. II *Elementi di diritto tributario. Altri saggi di diritto finanziario* (mentre questo è il titolo del II volume indicato al suo inizio, la seconda parte del volume reca il più corretto titolo *Altri saggi di scienza delle finanze e di diritto finanziario*), Una parte degli altri saggi economici e di filosofia politica e del diritto sono raccolti in E. VANONI (1976), *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di A. Tramontana e in E. VANONI (1991), *Ezio Vanoni e La Giustizia Sociale nell'Economia di Mercato*, Roma, Edizioni Studium, a cura di A. Magliulo (il titolo mette in risalto solo una delle tematiche affrontate da Vanoni in questi scritti e in P. Barucci (1977), *La politica economica degli anni degasperiani. Scritti e discorsi politici ed economici*. Dalla ricca bibliografia dei lavori di Vanoni e su Vanoni, con cui Magliulo correda il volume si evince quanti contributi vanoniani sono ancora dispersi in pubblicazioni di non facile reperimento. Sul pensiero e sull'opera di Ezio Vanoni come economista come studioso e come uomo politico, mi sia permesso di rinviare al mio libro F. FORTE (2009), *Ezio Vanoni economista pubblico*, a cura di S. Beretta e di L. Bernardi, IBL Libri, Milano, nelle edizioni Rubbettino e i due saggi introduttivi di S. BERETTA (2007), *Rivisitando Vanoni con Forte* pp. 2-34 e *Note su finanza pubblica e riforme fiscali nel pensiero di Ezio Vanoni*, pp. 37-42. Sul pensiero e l'azione di Vanoni come Ministro delle Finanze cfr. G. MARONGIU (2006), *Ezio Vanoni Ministro delle finanze*, Torino, Giappichelli e il mio saggio introduttivo *ivi*. Cfr. altresì M. FERRARI AGGRADI (1956), *Ezio*

pretazione delle leggi tributarie del 1932, la sua tesi di laurea rielaborata dopo un periodo di studi in Italia e in Germania, con la guida e lo stimolo di Benvenuto Griziotti, il capo della scuola di Pavia², costituisce una novità assoluta non solo perché allora gli studi di analisi economica del diritto erano ancora agli albori nel mondo scientifico del XX secolo, ma anche perché è un profondo e suggestivo studio innovativo nella formulazione borderline fra la teoria economica dell'imposta come prezzo fiscale dei servizi pubblici dominante nella scienza economica italiana, austriaca e scandinava e la teoria dell'imposta basata su principi del sacrificio e della capacità contributiva dominante negli USA, nel Regno Unito, nei paesi di cultura germanica, mentre in quelli di cultura francofona ed iberica nessuno dei due principi prevaleva. Proprio perché borderline, e nello stesso tempo interdisciplinare, l'impostazione di Vanoni, che era la più avanzata espressione della scuola di Pavia degli anni dell'epoca fra le due guerre mondiali, si può considerare come una formulazione innovativa del principio contrattualista del tributo come prezzo fiscale dei beni pubblici considerato nel contesto istituzionale dello Stato dell'epoca.

Ciò sebbene nell'impostazione di Vanoni, come in quella di Griziotti, il principio del beneficio o costo che lega i servizi pubblici al prezzo di chi ne fruisce trovi applicazione solo nel campo dei tributi che hanno come contropartita una spesa pubblica che arrechi loro un particolare beneficio o servizio, come le tasse giudiziarie o per il passaporto e - attualmente soprattutto - i contributi per la previdenza sociale, come quelli per le pensioni. Il principio della fruizione dei beni e servizi pubblici, invece, in questa impostazione, *dal punto di vista dello scambio*, è "solo", (ma ciò non è poco!), la base più generale dell'obbligo contributivo, che si fonda sulla capacità contributiva, che, a sua volta, ha base nel potere finanziario fondato sui benefici della spesa pubblica,

Vanoni. Vita, Pensiero ed Azione. Roma, Edizione Cinque Lune con particolare riguardo all'attività politica in campo economico.

2. Di Griziotti si vedano specialmente B. GRIZIOTTI (1929), *Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze*, Padova Cedam; B. GRIZIOTTI (1953), *Saggi sul rinnovamento degli studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè e B. GRIZIOTTI (1956), *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Vol. I, con Prefazione di L. EINAUDI e vol II, con Prefazione di E. VANONI, Milano, Giuffrè, 1956 e B. GRIZIOTTI (1957), *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, sesta edizione, accresciuta e aggiornata da F. FORTE, Milano, Giuffrè con Prefazione di J. GRIZIOTTI KRETSCHMANN. Sul pensiero di B. Griziotti cfr. F. OSCULATI (a cura di), (2007), *La figura e l'opera di Benvenuto Griziotti*, Milano, Istituto Editoriale Cisalpino. E, in particolare F. FORTE (2007), *La teoria della finanza pubblica di Benvenuto Griziotti*, ivi a pp. 3-24; R. FAUCCI (2007), *Griziotti ed Einaudi: un confronto durato cinquant'anni*, pp. 25-38 e C. ROTONDI (2007), *Griziotti e Vanoni: momenti accademico-istituzionali e consonanze scientifiche fra e ideali in un lungo rapporto fra Maestro e allievo*, pp. 162-170.

che ne sono la causa. Filosoficamente, ovvero analiticamente, vi sono tre passaggi: il potere finanziario pubblico ha come base i benefici globali della spesa pubblica che il contribuente ottiene dal quel governo, questo potere finanziario si esercita mediante il principio di capacità contributiva, che dà vita all'obbligazione tributaria. Questa si attua con un procedimento para-contrattuale, perché la causa dell'obbligazione tributaria non l'esercizio del mero potere tributario, derivante da una legge, bensì la capacità contributiva, che è un criterio economico politico, fondato sulla esigenza della collettività politicamente organizzata di ripartire in base alle capacità di ciascuno, il costo delle spese pubbliche fatte per tutti coloro che se ne vantaggiano.

Il procedimento para-contrattuale che - dunque - caratterizza l'obbligazione tributaria pone il contribuente e il fisco in un rapporto di parità, come nei contratti, che avvengono nel mercato.

In questo senso l'imposta è (o dovrebbe essere in un modello ben funzionante) un "prezzo fiscale".

Questo principio generale trova espressione nella nuova Costituzione italiana, con l'articolo 53, nato dall'iniziativa vanoniana, secondo cui "tutti sono tenuti a concorrere ai benefici delle spese pubbliche secondo la propria capacità contributiva".

Griziotti e Vanoni non parlano di scambio perché si tratta di un rapporto di dare e avere di natura politica che differisce da quello del mercato. Nel tributo c'è sempre la coazione "dell'impresa politica" che esercita il potere e ne trae un vantaggio particolare per i gruppi sociali dei quali è espressione, cioè la maggioranza politica, in un regime di democrazia rappresentativa, in cambio dei benefici che dà alla collettività nel complesso con la gestione della cosa pubblica, come teorizza l'economista marginalista pavese Giovanni Montemartini, cui Griziotti era stato allievo³.

3. Come egli ricorda in B. GRIZIOTTI (1938), *Intorno alla scuola di Luigi Cossa in Pavia; glosse e contro-glosse inedite di Maffeo Pantaleoni e Giovanni Montemartini a "una questione di metodo nella storia delle dottrine economiche"*, Pavia, Fl. Treves. Fra i contributi di Giovanni Montemartini alla teoria economica, alla scienza delle finanze e alla filosofia economica vanno menzionati: G. MONTEMARTINI (1897), *L'utilità differenziale del risparmio o la rendita del risparmiatore*, Pavia; G. MONTEMARTINI (1891) *La teorica delle crisi*. Saggio di Patologia Economica, G. MONTEMARTINI (1893) *La definizione economico-sociale del risparmio*, *Giornale degli Economisti*, G. MONTEMARTINI (1896), *Il risparmio nell'economia pura*, con prefazione di C. MENGER ed ancora G. MONTEMARTINI (1897), *L'utilità differenziale del risparmio o la rendita del risparmiatore*; G. MONTEMARTINI (1899), *La teorica delle produttività marginali*, Pavia; G. MONTEMARTINI (1900), *Le basi fondamentali della scienza finanziaria pura*, *Giornale degli Economisti*; G. MONTEMARTINI (1892), *La Municipalizzazione dei pubblici servizi*, Milano, Società Editrice libraria, in cui la Parte Generale contiene tre Capitoli: I. *La teorica dei pubblici servizi*, II. *Le basi fondamentali della scienza finanziaria pura* (è il saggio del 1900) e III *Le funzioni pubbliche. Collettivismo e Liberismo*; G. MON-

Griziotti e Vanoni, con la loro impostazione “causale”, per cui l'imposta che il singolo paga, non può superare il beneficio che trae dai servizi pubblici, pongono una visione più ampia dello Stato ed un argine al possibile sfruttamento dell'imprenditore politico.

Lo Stato ha non solo mezzi coattivi che i privati non hanno, che servono per soddisfare a bisogni conflittuali come quelli della osservanza della legge e dell'ordine che interessano a tutti i membri della comunità, ma a cui i privati non possono provvedere e a quelli per la sicurezza nazionale, ha anche fini più ampi di quelli degli individui e delle loro famiglie, non solo perché provvede a bisogni collettivi correnti, ma anche perché ha un orizzonte temporale più ampio delle persone e delle famiglie e provvede ai bisogni collettivi futuri per soddisfare i quali preventivamente occorre la comunità organizzata. Ma mentre in Griziotti questa concezione dello Stato ha un sia pur indefinito elemento organicistico, in Vanoni esso non vi è. La sua formulazione individualistica è netta: lo Stato consiste negli individui che lo compongono. Resta il fatto che, per entrambi, lo Stato è anche un grande complesso aziendale, una impresa - come fa intravedere il Montemartini - con una organizzazione che occorre considerare anche nei suoi aspetti tecnici, che riguardano i dati contabili e quelli operativi. Il fenomeno finanziario - e pertanto il tributo, la spesa pubblica, il bilancio pubblico - va studiato nel profilo politico, in quello economico, in quello giuridico, ma anche in quello “tecnico”, con una interdipendenza fra le varie componenti.

TEMARTINI (1899), *Una questione di metodo nella storia della dottrine economiche*, Rivista filosofica, Vol. II, pp. 113-31. Griziotti era stato influenzato dal pensiero di Giovanni Montemartini in questo saggio e sia da quelli sull'imprenditore politico, oltreché a causa del fatto che era stato uno dei suoi Maestri all'Università di Pavia, anche dagli stretti rapporti familiari. Le sue due sorelle Igea e Aurora, erano mogli rispettivamente di Luigi e Giovanni Montemartini. Luigi Montemartini, studioso di botanica, seguace della scuola evoluzionista di Darwin sia nelle scienze biologiche che nella sua dottrina politica socialista riformista a Pavia possedeva ed abitava l'appartamento a pianterreno della casa in cui al piano superiore c'erano la famiglia di Benvenuto Griziotti e quella del figlio Antonello: Benvenuto Griziotti. Cfr. L. SPOTO (1984), *Montemartini, Pantaleoni e la storiografia del pensiero economico*, ed F. FORTE (1986), *La teoria dell'imprenditore politico di Giovanni Montemartini e il suo socialismo riformista*, e S. MATTIA (1986), *L'impresa politica nel pensiero di Giovanni Montemartini*, in F. FORTE e altri (1986), *La cultura delle riforme in Italia fra ottocento e novecento. I Montemartini*, Pavia, La Pietra. Cfr inoltre l'accurata rassegna di studi sul pensiero di Montemartini sull'impresa politica A. DI MAJO (2004), *Giovanni Montemartini nella Teoria e nella Pratica dell'economia Pubblica*, SIEP, WORKING PAPER No 322, 2004, p. 16.

Non mi pare però condivisibile la tesi che il Di Majo attribuisce anche a me, secondo cui il marginalismo di Montemartini è solo una tecnica e non un metodo come nella scuola economica marginalista.

1.2. Per entrambi, Griziotti e Vanoni, in ogni caso, i valori etici dei membri della comunità sono molto importanti. Griziotti nel suo saggio metodologico del 1911⁴, che guiderà tutto il suo impegno di studio e di insegnamento nella sua argomenta che “La costituzione economica, politica e sociale, di ogni stato in tempi dati, quanto ai fini che esso si propone, sono *elementi di fatto*, che devono essere postulati per lo studio di ogni sistema finanziario. I rapporti fra gli uomini e le classi sociali *non sono esclusivamente economici*, cioè rapporti che si formano dove esiste una volontà contrattuale che permetta a ciascuno di fare il proprio interesse e nemmeno rapporti di sfruttamento o di oppressione di una classe sopra l'altra. Nell'attività sociale bisogna almeno rilevare ancora una terza specie di rapporti, e sono i rapporti altruistici di tutela e protezione, bene o male intesa, degli interessi altrui... Bisogna riflettere che sia nella determinazione delle pubbliche spese, sia nella determinazione degli oneri fiscali essi hanno sempre occupato un posto notevole”. Da ciò consegue che: “Tutta una teoria potrebbe svolgersi parallela alla scienza pur delle finanze, qualora si volesse collegare il fenomeno finanziario al fenomeno etico in generale... La scienza delle finanze assume come dato di fatto o pura ipotesi una determinata volontà, perché studia come e se questa volontà possa essere attuata; mentre una teoria etica che discute questa volontà, deve conoscere tanto i benefici quanto i sacrifici che trae e sostiene ciascun cittadino per giungere alla formulazione del precetto morale. Se da una parte i problemi filosofici vanno al di là del campo di indagine della scienza pura delle finanze, dall'altro lato si può asserire che essi percorrono tutto il campo proprio di quest'ultima”. Ciò perché “Ogni sistema finanziario tipico, storico o ideale, può essere discusso da un punto di vista filosofico, tenuto conto delle speciali condizioni che l'ambiente presuppone”. Questa è anche l'impostazione di Ezio Vanoni per la configurazione del principio di capacità contributiva, nel saggio del 1946 sul “Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie”. Ed è comunque l'impostazione che egli adotta nel suo libro sulla “Natura e interpretazione delle leggi tributarie”⁵ quando il tributo è dotato di una causa, ossia del fatto che il contribuente trae vantaggio dai servizi pubblici ed ha una capacità di pagare per essi, sostenendo che in base ai principi dello Stato moderno, allora esso non è restrittivo della libertà personale. Pertanto la costruzione e interpretazione delle leggi tributarie

4. Cfr. B. GRIZIOTTI (1912), *Considerazioni sui metodi, limiti e problemi della scienza pura della finanza*, Roma, L'Universelle, riedito negli Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario, vol. I, pp. 457-488.

5. E. VANONI (Ezio Vanoni) (1932), *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*, nella collana *Studi di economia, diritto, politica e finanza* “diretta da Benvenuto Griziotti, Cedam, Padova, riedito in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano Giuffrè, Vol. I.

non deve basarsi su principi simili a quelli del diritto penale, ma sui principi propri delle leggi ordinarie del diritto in generale, in cui i vari soggetti sono fra loro in condizioni di parità di *status*. Ciò ha rilevanti conseguenze non solo nella interpretazione delle norme sostanziali, ma anche in quella delle norme procedurali.

Nell'assemblea costituente, Vanoni si è adoperato per dare una base costituzionale al tributo, con gli articoli 23 e 53 in collegamento con l'articolo 3 e con l'articolo 81. L'articolo 23 stabilisce la volontarietà del tributo, il 53 il collegamento di esso con la spesa pubblica e la sua ripartizione fra tutti in base ai criteri generali economici e sociali della capacità contributiva, riguardanti i singoli tributi. L'articolo 81 chiude il cerchio, con le regole sul bilancio fra entrate e spese stabilendo: a) i principi di annualità, universalità del bilancio; b) l'obbligo di sottoporlo al Parlamento nel preventivo e consuntivo per la sua approvazione; c) il divieto - dopo l'approvazione del bilancio preventivo - a votare nuove spese o ridurre le entrate senza pareggiarle con maggiori entrate e minori spese. Così il contratto sociale fiscale fra le parti viene costituzionalizzato e si supera l'obiezione di Hume, secondo cui il contratto sociale è una costruzione immaginaria, sin quando non si delimitano i poteri dello Stato sottoponendoli alla volontà dei membri della comunità.

Per altro, il contratto sociale fiscale costituzionale non è il concreto contratto sociale fiscale personale del singolo membro della comunità e questo non è ancora il contratto sociale del singolo tributo, che il contribuente paga, nella sua vita quotidiana.

Il maggiore apporto che Ezio Vanoni ha dato, come Ministro delle Finanze alla costruzione della nuova era democratica dell'Italia, che ebbe inizio sulle rovine della seconda guerra mondiale, nella seconda metà del novecento, è consistito nella riforma tributaria delle imposte sul reddito, basata sul principio della dichiarazione dei redditi, che, nel procedimento di accertamento del tributo, pone il contribuente in un rapporto di parità con il fisco, analogamente a ciò che accade per le parti nel contratto al fine di accertare

- *che la sua prestazione nella sostanza*, abbia una base oggettiva economica di capacità contributiva certa, non arbitraria conforme alla legge, sulla base di una dichiarazione volontaria del contribuente a cui il fisco deve credere, salvo prova contraria;
- *che il suo pagamento nella procedura*, metta le parti in posizione di parità.

La stessa formulazione si doveva adottare per ogni altro tributo, in relazione alla sua specifica capacità contributiva, che - in una parte dei casi - si sarebbe configura-

ta come uno specifico beneficio o costo, derivante da una data spesa pubblica.

Vanoni, dunque, ha assimilato il tributo al contratto, nel procedimento sinallagmatico e ha posto le basi di uno “statuto del contribuente” onde renderlo conforme al mercato negli aspetti istituzionali.

Il costruito appena esposto presenta una concezione contrattualista del tributo, dal punto di vista istituzionale, anche se esso non viene considerato come uno scambio.

Esso, come fenomeno economico-politico-giuridico può definirsi, in senso lato, un prezzo politico. Il termine “politico” indica che nel tributo vi sono caratteri peculiari del rapporto politico, che - in una società di persone eguali - comporta un rapporto che include sia elementi di altruismo che di reciprocità⁶. Nel caso dei beni pubblici come beni collettivi non vi è un rapporto di *do ut des* fra il singolo soggetto e lo Stato, ma un rapporto di cooperazione con gli altri soggetti, sicché non vi può essere un prezzo come nel mercato con parti contrapposte⁷. D'altra parte il rapporto di cooperazione fra membri della società non implica solo elementi utilitari, implica anche elementi di altruismo e di aiuto reciproco. Nella loro polemica Griziotti e Vanoni accentano le differenze fra il prezzo e il tributo, e le differenze fra il loro modello e quello del de Viti De Marco, ma in realtà il loro modello è una generalizzazione del modello del de Viti De Marco, fondato sui due casi polari della concorrenza e del monopolio. Che ciò sia vero, lo si può capire dalla loro insistenza sul concetto di causa del tributo: esso non può essere meramente redistributivo, deve avere pur sempre un rapporto globale con i benefici che il soggetto, persona fisica o giuridica, riceve dalla cosa pubblica; ed anche per questo il suo obbligo è generale, riguarda tutti: soggetti italiani e soggetti esteri od estero vestiti (tema questo di estrema importanza nella società dei mercati globali e di Internet, ma già importante nell'epoca di Griziotti e di Vanoni).

D'altra parte la metodologia interdisciplinare consente a Griziotti e a Vanoni di superare l'obiezione fondamentale alla teoria contrattualista, che è quella di Davide Hume, per cui se non vi sono regole apposite, che assicurano che il singolo obbligato partecipi con la sua volontà al rapporto con il potere pubblico, in una sorta di grande contratto collettivo, questo rimane un modello astratto. Non appare sufficiente la tesi della scuola italiana del tributo come prezzo fiscale del tributo, basata sul fatto che se

6. Cfr. GRIZIOTTI

7. E. VANONI (1932), *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*, nella collana *Studi di economia, diritto, politica e finanza*, diretta da Benvenuto Griziotti, Cedam, Padova riedito in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano Giuffrè, Vol. I., spec. Cap. *II Il tributo come fenomeno di scambio* § 14 e 15 e soprattutto pp. 66-67

leggi ritenute erranee. Socrate aveva scelto di rimanere ad Atene con la sua famiglia. Doveva dunque accettarne la legge e bere la cicuta, con cui sarebbe stato giustiziato, perché aveva accettato il patto con la sua città. In questo caso in cambio dei benefici della cosa pubblica, non vi è un tributo stabilito dalla legge, ma l'obbedienza alla legge penale, con il massimo della pena.

C'è, però, anche la base del contrattualismo fiscale, ossia il principio dell'accettazione volontaria da parte del singolo del dovere morale di "ricambiare" nei confronti della collettività politicamente organizzata che ci dà i suoi benefici, fra i quali ci sono la tutela della nostra vita, della nostra libertà e dignità personale e della nostra famiglia con i suoi averi.

Dal dialogo immaginario di Socrate con la città di Atene emergono tre aspetti fondamentali del contratto sociale implicito dotato di caratteristiche fiscali. I) Socrate vivendo ad Atene con la sua famiglia ha goduto dei benefici dei suoi servizi pubblici, fra i quali la protezione della vita e degli averi della sua famiglia ed ha obbedito alle sue leggi; II) Questo rapporto di reciprocità poteva essere troncato da Socrate liberamente perché egli era libero di andarsene, se non lo gradiva (più); III) Socrate avrebbe potuto cercare di cambiarlo avvalendosi del suo diritto di voto, ma non lo ha fatto, così dimostrando, per implicito, che quelle regole non gli andavano (più) bene. In sostanza, Socrate aveva accettato il contratto sociale anche nella componente fiscale, mediante il suo comportamento, stipulando e mantenendo un accordo tacito. Ciò generava un obbligo morale di adempimento che gli impediva di violare l'obbligo legale.

Luigi Einaudi nei "Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria" presenta⁹, quale modello di tributo come prezzo volontario dei servizi pubblici, il sistema del dono che ha un riscontro storico nelle "liturgie", le offerte tributarie volontarie nell'Atene di Pericle, come "dono" motivato dal senso civico, dall'emulazione e dal non voler incorrere nel disprezzo del popolo. Questo esempio storico della "volontarietà" dell'imposta come contropartita dei servizi pubblici riguarda la città periclea "giunta a perfezione politica".

Agostino Caputo, nel suo *Tractatus Fertilis*¹⁰ del 1622 considera legittimi e pertanto non qualificabili come mere estorsioni solo tributi dotati di una causa nei

9. L. EINAUDI (1939), *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, II ed. Capitolo XII, *Schemi storici e schemi ideali*, riedito quale vol. delle *Opere* di Luigi Einaudi, Torino, Einaudi.

10. A. CAPUTO, (1622), *De regimine reipublicae. Tractatus fertilis, quo omnia fere, quae politicam nobilitatis, immunitatis, statutorum, gabellarum, collectarum, annonae, aliarum rerum ad universitatum gubernum materiam congerunt, continentur*, Napoli, Lazzaro Scoriggio.

benefici del governo nel complesso, così implicitamente rimandando a un rapporto contrattualista fra membri della comunità e governo, che sembra collegarsi alla nozione del diritto feudale medievale per cui il sovrano possiede il territorio e lo cede in uso ai feudatari, in cambio della sua protezione.

Il nesso che Agostino Caputo pone fra spesa pubblica e tributo è importante per stabilire un limite al potere fiscale, nel periodo delle monarchie assolutiste, ma lo schema contrattualista non emerge con chiarezza, perché non è chiaro quali poteri abbiano i sudditi per delimitare l'azione del governo e quindi il fatto che il pagamento dei tributi abbia un elemento di volontarietà, come nella formulazione contrattualista.

La prima chiara teoria di contrattualismo fiscale dell'età moderna emerge nel 1642 con il *De Cive* di Thomas Hobbes¹¹, poi da lui ripresa e sviluppata ne *Il Leviathan* del 1651¹² per il quale la vita nello stato di natura è insostenibile perché retta dalla legge naturale dell'*homo hominis lupus*. Gli uomini quindi si riuniscono in una comunità con un capo che tutela la loro vita e il loro diritto di proprietà, stipulando con il sovrano un patto di sottomissione in cambio della sua protezione. Tutto ciò che non è incluso nel patto di sottomissione rimane libero. Il potere fiscale nel modello hobbesiano viene limitato alla tassazione dei consumi, perché sono questi il frutto della proprietà, che lo Stato deve tutelare senza interferire con essa, poiché se lo facesse, violerebbe il patto di proteggerla. Del resto, il governo se tassa solo i consumi e non i risparmi, non viene defraudato, perché in seguito ci sarà più reddito da consumare e il lavoratore in questo modo viene stimolato perché il suo lavoro aggiuntivo destinato alla nuova produzione viene premiato. Anche la tassazione dei consumi di lusso raggiunge questo obiettivo. Il nesso fra imposta, tipo di imposta e contenuto della spesa pubblica qui è ben specificato, insieme al limite al potere di imporre. Il modello che così viene delineato è quello di uno stato con una imposta quale prezzo politico dei beni pubblici che serve per accrescere il benessere collettivo, ma è anche basata sul rapporto fra costi e benefici della spesa pubblica sulla base del reddito consumato, come misura del vantaggio ottenuto, dal governo come fattore di produzione. Il modello rappresenta

11. Come sui vince dal titolo, il testo era in latino. Cfr. l'edizione in Italiano a cura di T. MAGRI, con il titolo T. HOBBS (1979), *De Cive Elementi filosofici del cittadino*, Roma, Editori Riuniti. Su pensiero di Hobbes nell'economia pubblica cfr. F. FORTE (1999), *Storia del Pensiero dell'Economia Pubblica*, Vol. II pp. 568-73 e la bibliografia ivi citata. In particolare L. EINAUDI (1933), *La teoria dell'imposta di T. Hobbes, Sir William Petty e Carlo Bosellini*, riedito in L. EINAUDI (1941), *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, Einaudi ora nelle *Opere* di L. Einaudi dello stesso editore.

12. Cfr. T. HOBBS (1651), *Leviathan or the matter, form and power of a Commonwealth, ecclesiastical and civil*, ad esempio nella edizione della Cambridge University Press del 1966.

la difesa contro uno Stato tendenzialmente monopolista, accentratore, il “Leviatano”, che bisogna contenere, affinché il regime politico non entri in contraddizione con i compiti che ne giustificano il potere.

Ecco, però, quarant’anni dopo il modello pessimista del “Leviathan” di Hobbes del 1651, quello del “Second Treatise on Government” di John Locke del 1689¹³ in cui il potere del governo viene delimitato trasformando il rapporto dispari fra le due parti del contratto, in un rapporto paritario fra le parti, che sono costituite dall’insieme dei cittadini, che eleggono il parlamento da cui dipende il governo, basato sulla regola della maggioranza, che ha poteri limitati perché non può violare i diritti fondamentali dei cittadini. Il governo non deve prelevare tributi sugli individui senza il loro consenso o quello dei loro rappresentanti, perché ciò lede il loro diritto di proprietà. Ciò riguarda sia i governi in cui la camera legislativa è permanente e sia quelli in cui gli individui scelgono i loro rappresentanti per periodi predeterminati.

Cronologicamente, il contributo del filosofo della politica John Locke viene dopo quello del giurista Samuel Pufendorf che - nella sua grande opera *De Jure Nature et Gentium Libri Octo* del 1672 modifica il modello verticista del contratto sociale fiscale di Hobbes, mediante il riferimento all’istituto della persona giuridica - la “societas”, ricondotta alla volontà degli individui che la compongono: lo Stato (*civitas*) è una persona giuridica (*persona moralis*), ma il volere dello Stato è solo la somma delle volontà degli individui che lo compongono ed è questa associazione di volontà individuali che spiega lo Stato. I tributi sono giustificabili solo per coprire le spese necessarie in guerra e in pace per mantenere la comunità civile e devono esser mantenute al minimo. Il sovrano non può prelevare dai tributi più di ciò che spende per la comunità e i tributi debbono essere distribuiti equamente e proporzionalmente su ciascuno. In modello il prezzo fiscale dei beni pubblici è un meccanismo semplice perché riguarda lo stato minimo.

D. Hume ammette che vi sia stato un contratto sociale originario, in cui i singoli hanno accettato il governo, per evitare l’anarchia, ma osserva che ciò non comporta che i governi reali corrispondano al modello per cui esso garantisce ai singoli il diritto

13. Cfr. J. LOCKE (1689), *Second Treatise on Government*, Chapter 11: The extent of the legislative power, 140.” It is true that governments need a great deal of money for their support, and it is appropriate that each person who enjoys his share of the protection should pay his proportion of the cost. But it must be with his consent, i.e. the consent of the majority, given either directly by themselves or through representatives they have chosen; for if anyone claims a power to impose taxes on the people by his own authority and without such consent of the people, he is invading the fundamental law of property and subverting the purpose of government”.

di scegliere quali compiti debba avere il governo e in quale misura possa intaccare il suo diritto di proprietà. Hume aggiunge “Trovì un solo passo antico in cui l’obbedienza al governo è attribuita ad una promessa ed è nel Critone di Platone, quando Socrate rifiuta di fuggire dal carcere perché aveva tacitamente promesso di ubbidire alle leggi. In Tal modo Platone trae la conseguenza tory dall’obbedienza passiva alla promessa whig del contratto originario”¹⁴.

2.2. Adam Smith¹⁵, nel suo trattato sistematico di economia, basata sul sistema di mercato, presenta in modo ambiguo il principio contrattualista con il suo primo canone della tassazione: 1) Gli individui membri di ogni Stato dovrebbero contribuire al sostegno del governo il più possibile in proporzione alle loro rispettive capacità—ossia, in proporzione al reddito che ciascuno di loro gode sotto la protezione dello Stato. I successivi tre canoni sono chiaramente ispirati ai principi ordinari di equità nei contratti e mirano a rendere l’imposta conforme al mercato, nel suo assetto istituzionale; 2) Il tributo che il singolo individuo è obbligato a pagare deve esser certo e non arbitrario. La forma del pagamento, le modalità del pagamento, la quantità da pagare dovrebbero essere chiare e semplici per il contribuente e per ogni altra persona; 3) Ogni tributo va prelevato nel tempo e nel modo in cui assolverlo, presumibilmente è più conveniente per il contribuente; 4) Ogni tributo dovrebbe esser concepito in modo che l’onere che dà alla gente togliendolo dalle tasche e conferendolo al governo ecceda il meno possibile ciò che esso apporta al Tesoro dello Stato.

Alexis de Toqueville, nei due volumi del 1835 e del 1840 della sua opera *De la Démocratie en Amérique*¹⁶ collega il nesso fra i tributi e le spese pubbliche a un sistema elettorale democratico in cui le votazioni sono effettuate con il principio di maggioranza. Ciò dà loro una base democratica di scelta nel rapporto fra spesa e entrata, ma può generare una tendenza artificiale alla crescita della spesa pubblica, mediante oneri fiscali che, per la minoranza, superano i benefici delle spese, mentre generano per la maggioranza benefici maggiori della spesa. Tale tendenza, però, è temperata da fattori di riequilibrio come la divisione dei poteri e la comune accettazione del principio del

14. Cfr. D. HUME (1742), *Saggi morali e politici*, Seconda Parte, Saggio XII, “Sul contratto originale”, alla fine, nella trad. it D. HUME, *Opere filosofiche*, 3, Saggi morali, politici e letterari, Biblioteca Universale Laterza, Bari, Laterza.

15. Cfr. A. SMITH (1776), *The Wealth of Nations*, Book VI, Part II

16. A. DE TOQUEVILLE (1835-1840), *De la Démocratie en Amérique* vol. I e II (Paris, Flammarion 1981).

tornaconto personale “bene inteso” ossia adottato con senso di misura, una sorta di coscienza del dovere di rispettare criteri di equità distributiva.

C'è, però, il rischio di una tirannia della maggioranza sulla minoranza, che può condurre a far perdere validità al principio per cui i tributi votati sono la contropartita dei pubblici servizi. Servono dei contrappesi per ricondurre il prezzo fiscale dei beni pubblici alla sua corretta natura ed evitare eccessi di spesa dovuti al fatto che la maggioranza ne gode i benefici e la minoranza ne paga i costi.

Nell'ottocento la trattazione economica del contrattualismo fiscale si infittisce. Francesco Ferrara, nelle sue *Lezioni sulla teoria delle imposte del 1849-50*¹⁷, presenta il paradigma “filosofico” contrattualista della tassazione e quello storico che ne è l'opposto: “Eccovi l'idea dell'imposta nella sua purità. Nulla di più legittimo o anzi di più volontario. È un contratto fra la maggioranza della società e quella parte di uomini che, per la loro speciale abilità o per motivi, che qui non interessa discutere, rappresenta l'autorità costituita, il governo. È una frazione dei nostri valori che diamo in cambio delle utilità inerenti allo Stato organizzato e se riflettiamo che, per ciascuno di noi il sacrificio è minimo, l'utilità immensa, l'idea del sacrificio quasi sparisce. L'imposta non è più che una delle nostre spese necessarie e meglio calcolate..... Nel fatto della società l'imposta è il capriccio e l'abuso da un lato; dall'altro è la schiavitù, l'oppressione”.

Ferrara poi sostiene che gli abusi fiscali fanno crollare gli stati e che le grandi riforme politiche poggiano sulla riconduzione ad equità dei tributi. Ciò apre la strada alla teoria positiva e non meramente normativa del contrattualismo fiscale, che si intravedeva nella teoria di Hobbes: l'allontanamento dal criterio per cui i tributi sono la contropartita per i servizi pubblici genera squilibri, da cui nascono reazioni che portano (o possono portare) al riequilibrio.

Gli economisti austriaci Emil Sax¹⁸ e Friedrich von Wieser¹⁹ sostengono che

17. F. FERRARA (1849-50), *Lezioni sulla teoria delle imposte*, Vol. 12, II, Opere Complete, pp. 248-49.

18. E. SAX (1883), *Grundlegung der Theoretischen Staatswirtschaft*. trad. It. *Principi teorici di economia di stato*, Torino; BOCCA (1905) e SAX (1924), *Die Wertung Theorie der Steuer, Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozial Politik* tradotto in inglese, omettendo alcuni brani, in R. MUSGRAVE, A.T. PEACOCK (a cura di) (1958), *Classics in Public Finance*, London Mc Millan come E. SAX, *The Valuation Theory of Taxation*, pp. 177-89.

19. F. VON WIESER (1884), *Über den Ursprung und die Hauptgesetze des wirtschaftlichen Wertes*, Wien, Alfred Holder; e F. von WIESER (1889) *Der natürliche Wert*, Wien, Alfred Holder. Di questo secondo volume (che venne tradotto in inglese nel 1894 dopo una sua sintesi pubblicata dal von Wieser nell'*Economic Journal* del 1891). Cfr. la trad. italiana nei *Classici dell'economia* in F. VON WIESER (1982), *Opere*, a cura di E. Franco Nani, con introduzione di T. Bagiotti e nota matematica di A. Montesano, cfr. in particolare, Parte II, *Il valore nell'economia statale*, pp. 833-858. Cfr. inoltre in R. MUSGRAVE, A.T. PEACOCK (a cura

le imposte e le spese pubbliche tendono a esser stabilite con la legge del livellamento delle utilità marginali della domanda e del costo. Questa teoria marginalista del calcolo economico dell'imposta come prezzo dei beni, con le stesse regole di calcolo del mercato al margine dà luogo a prezzi discriminati a seconda delle utilità individuali perché prescinde dalla partecipazione degli individui alle scelte fiscali. Esse sono effettuate dal governo, che è un'economia con domanda e offerta collettiva, dotata di organizzazione verticale con cui gli individui ricevono i beni pubblici che pagano. Invece il mercato è una economia su base individualistica con scambi orizzontali.

Il contrasto fra i due tipi di economia è particolarmente chiaro in von Wieser. La legge del valore è basata sull'utilità marginale della domanda, vale sia per il settore pubblico che per l'economia di mercato. Ma dà luogo a diversi criteri di determinazione della rendita del consumatore. Nel mercato ciascuno, per ogni bene, paga lo stesso prezzo, sicché chi ha una curva di utilità marginale maggiore ottiene una maggiore utilità totale e una più alta rendita del consumatore data dalla differenza fra l'utilità marginale dell'ultima unità, su cui si basa il prezzo pagato e la più alta utilità delle precedenti unità. Il governo invece adottando la regola della massima utilità collettiva stabilirà dei prezzi fiscali differenziati: chi ha una maggiore utilità totale derivante dalla bassa utilità marginale del suo reddito rispetto al vantaggio che danno i servizi pubblici pagherà di più. Ciò giustificerebbe le imposte progressive. Ma ciò comporta che la dinamica dell'utilità marginale soggettiva dei beni pubblici e la disutilità dei tributi destinati a pagarla, dei contribuenti con diverso reddito e patrimonio sia valutata dai governanti con una introspezione o sia oggettivamente osservabile e gli effetti economici della tassazione progressiva non siano dannosi al processo produttivo della ricchezza con cui si pagano i tributi.

Il paradigma "austriaco" della legge economica del valore secondo cui i tributi di fondano o si dovrebbero fondare sull'utilità marginale che i servizi pubblici arrecano ai singoli individui, nel quadro di una struttura verticista di determinazione del calcolo utilitaristico è ripresa da Giuseppe Ricca Salerno²⁰ nel suo volume di *Scienza delle Finanze* del 1888. Egli, però, sostiene che la quota di tributi prelevata sui contribuenti con alti redditi non proporzionata alla loro utilità marginale totale incide negativamente sulla produzione della ricchezza destinata al risparmio. In aggiunta, se la spesa pubblica

di) (1958), F. VON WIESER (1924) *The Theory of Public Economy*, che riproduce in inglese le pp. 292-302 di F. VON WIESER (1924), *Grundriss der Sozialökonomik*.

20. G. RICCA SALERNO (1888), *Scienza delle Finanze*, Firenze, Barbera.

non va alle destinazioni più produttive, l'economia non crescerà secondo le leggi del valore economico dettate dal mercato generando un dannoso squilibrio, a cui seguirà una reazione politica rivolta a restaurare l'equilibrio. Il paradigma contrattualista del mercato costringe l'economia pubblica a seguire una analoga legge economica, ai fini dell'equilibrio economico generale.

Maffeo Pantaleoni nel suo saggio "Contributo alla teoria del riparto delle spese pubbliche" del 1883²¹ sostiene invece che la legge del valore della finanza pubblica viene determinata dalla "intelligenza media" del Parlamento che, col suo giudizio, eguaglia l'utilità marginale delle spese con la disutilità marginale della tassazione. Con il riferimento esplicito al Parlamento la teoria del valore economico del Pantaleoni assume che il calcolo fiscale utilitaristico non sia fatto dagli individui ma dai loro agenti, che essi eleggono.

Presumibilmente, per Pantaleoni la determinazione da parte della media dei rappresentanti degli elettori della eguaglianza fra disutilità marginale dei tributi e l'utilità marginale delle spese, implica un bilanciamento di costi e benefici sia per i contribuenti appartenenti a varie classi di reddito sia per il loro aggregato. Il riferimento alla "intelligenza media" sembra di implicare una sorta di contrattazione con un calcolo razionale fra i vari gruppi aventi differenti valutazioni.

Questa ricerca del consenso in cui è dominante la razionalità del calcolo sembra anticipare l'idea del «calcolo del consenso» di Buchanan and Tullock, con la loro procedura di baratto, per le scelte costituzionali, fatte con la regola di voto della quasi unanimità, che verrà considerata più avanti. Ma la regola di votazione del Parlamento vigente all'epoca del Pantaleoni era quella della maggioranza ed il suffragio non era universale.

Nel calcolo pantaleoniano basato sulla "intelligenza media" del Parlamento, questo sembra tenere conto degli interessi di chi non è rappresentato solo nella misura in cui ciò conviene a chi invece lo è. Sul tema dell'equilibrio fra tributi e spesa pubblica Pantaleoni ritorna in un saggio di carattere più generale sul concetto di forte e di debole nell'economia in cui egli distingue tre assetti, quello predatorio, quello parassitario e quello mutualistico²². Nel primo il gruppo dominante sfrutta gli altri imponendogli

21. M. PANTALEONI (1883), in M. PANTALEONI M. (1904), *Contributo alla teoria del riparto delle spese pubbliche*, in *Scritti vari di economia*, Palermo, Sandron, vol. I., 49-110 ora anche in F. VOLPI (a cura di), (1977), *Teorie della Finanza Pubblica*, Milano, Franco Angeli, pp. 47-78.

22. M. PANTALEONI (1898), *An Attempt to analyse the concepts of the Strong and the Weak in their economic connection*, *Economic Journal*, vol. VIII, traduzione italiana in M. PANTALEONI (1904), *Scritti vari di economia e finanza*, con il titolo *Tentativo di analisi del concetto di forte e debole in economia*.

oneri privi di proporzione con i benefici togliendogli la possibilità di sviluppo; nel secondo, invece, chi è al potere sfrutta chi non lo è ma - come un parassita - lascia allo sfruttato abbastanza risorse per consentirgli di continuare a sfruttarlo; nel terzo modello ci si comporta con regole simili a quelle di una cooperativa. Ma nella apparenza di un *do ut des* con elementi di solidarietà, vi è, nella sostanza, uno squilibrio fra contraenti che muovono da posizioni di forza e contraenti che sono in posizione di debolezza sicché i forti continuano a prevalere sui deboli, anche se nella forma essi appaiono in un rapporto contrattuale su un piede di parità e di cooperazione.

Questo saggio di Pantaleoni rappresenta una critica e una integrazione a quello che era stato tracciato un anno prima da Antonio de Viti De Marco nel suo saggio seminale sul carattere teorico dell'economia finanziaria. In esso, il de Viti argomenta che²³ i bisogni collettivi pubblici differiscono dagli altri bisogni collettivi essendo intrinsecamente conflittuali. La loro soddisfazione implica un contrasto d'interessi fra i vari membri della comunità. A differenza dei bisogni generali la cui soddisfazione origina una somma aritmetica, essi originano a una somma algebrica fra addendi positivi e negativi. La risoluzione del conflitto avviene mediante lo Stato, che meramente consiste dei suoi membri. La loro condotta quando agiscono nella comunità politica non è né strettamente utilitaria, né così altruista come quella dei membri della famiglia. Nello Stato democratico ogni classe può arrivare al potere.

Assumendo una libera concorrenza politica ci sarà una situazione simile a quella della concorrenza di mercato con l'alternanza al governo. Il modello è simile a quello di una cooperativa di produzione e consumo in cui ogni membro è simultaneamente produttore e consumatore dei suoi beni. Il tributo nel modello cooperativo è il prezzo fiscale dello scambio fra offerta e domanda dei beni pubblici che servono alla soddisfazione dei bisogni collettivi, che sono un fattore di produzione del reddito indispensabile che opera congiuntamente con i fattori di produzione degli operatori del mercato. La tassazione proporzionale del reddito, in tale modello, può essere considerata come il loro prezzo fiscale. Ciascun operatore del mercato consuma qualche bene o servizio pubblico più della media ma di altri consuma di meno: pertanto si può assumere che in media il consumo di beni e servizi pubblici, nel suo risultato, sia proporzionale al reddito di ciascuno.

23. A. DE VITI DE MARCO (1888), *Il carattere teorico dell'economia finanziaria*, Loreto Pasqualucci, Roma; A. DE VITI DE MARCO (1928), *I primi principi dell'economia finanziaria*, Roma, Sanpaolesi e A. DE VITI DE MARCO (1934), *Principi di Economia Finanziaria*, Torino, Einaudi, Libro I, Cap. 1.

In questo paradigma, lo si noti, i tributi non sono proporzionali alla quantità e qualità di pubblici servizi consumati ma al loro risultato. Nelle cooperative di produzione di solito ciascuno paga una quota del costo proporzionale alla entità del proprio apporto, non proporzionale al risultato. La regola deviatiana di proporzionalità al risultato corrisponde all'equilibrio di contrattazione ottenuto con il principio del *minimax* delle concessioni relative, in cui per raggiungere l'accordo ogni parte rinuncia a una quota proporzionale al suo massimo vantaggio ottenibile. Ciò, naturalmente, con una valutazione oggettiva dei benefici e delle perdite in potere di acquisto, come è necessario, in una prospettiva di lungo periodo fra molti operatori differenti. Ma accanto al modello dello stato cooperativo che presuppone la parità delle parti, de Viti pone quello monopolistico, in cui una parte prevale sull'altra. Ed è, a ben guardare, il modello che il Pantaleoni considera come ineluttabile in una democrazia parlamentare.

Nel modello marginalista basato sulla "legge del valore economico" di Ugo Mazzola nel 1890²⁴, il governo è una organizzazione gerarchica che sopravvive nel tempo se soddisfa correttamente i bisogni pubblici. Questi si configurano come bisogni collettivi a sé stanti condizionali alla soddisfazione degli individui che non possono o non vogliono soddisfarli privatamente. Essendo condizionali, i bisogni collettivi sono percepiti solo tramite la soddisfazione dei bisogni privati e debbono esser soddisfatti prima che gli individui si accorgano della loro assenza. Sono, cioè, "bisogni consolidati" che gli individui non sentono col loro istinto. Da ciò consegue che la relazione fra l'utilità marginale che gli individui ottengono dai beni pubblici e il prezzo che essi son disposti a pagare per ottenerli non emerge direttamente in ogni momento. Emerge indirettamente mediante l'esperimento mentale della domanda che ne sorgerebbe se fosse compromessa la soddisfazione dei bisogni del mercato. Sono i tecnici del governo che trovano l'equilibrio fra prezzi fiscali basati sulla utilità marginale globale dei beni pubblici in relazione ai beni privati per ogni differente individuo e il volume globale della spesa pubblica e dei tributi. I soggetti che non possono soddisfare i bisogni privati più urgenti perché non hanno un reddito bastante vogliono rinunciare ai beni pubblici e se sono forzati a pagare per essi trasferiranno il tributo sugli altri oppure non potranno sopravvivere. I benestanti con maggior reddito che fanno spese con bassa utilità marginale pagheranno i beni pubblici più facilmente perché la loro rinuncia a

24. U. MAZZOLA (1890), *I dati scientifici della finanza pubblica*, Milano, Palermo, Napoli Remo Sandron, cfr. anche U. MAZZOLA (1890), *La formazione del prezzo dei beni pubblici*, che è il cap. IX di tale volume nella riedizione di F. VOLPI (a cura di), (1977), *Teorie della Finanza Pubblica*, Milano, Franco Angeli, pp. 98-113.

beni privati ha una bassa utilità marginale. Così può emergere la tassazione progressiva. Però, poiché il contratto fiscale con determinazione unilaterale verticista “razionale” è solo uno schema ideale, la maggioranza politica può non rispettare questi principi.

Knut Wicksell, prendendo le mosse dal costrutto del Mazzola²⁵, sostituisce la regola del voto con la quasi maggioranza, alla regola del voto a maggioranza, tramite cui i governanti esercitano il loro compito di interpretare l'utilità delle spese con la disutilità dei tributi per i diversi contribuenti, l'utilità marginale delle spese con il costo marginale dei relativi tributi. La regola di unanimità impedisce lo sfruttamento della minoranza da parte della maggioranza. Ma il raggiungimento di un accordo unanime è pressoché impossibile e paralizzerebbe le decisioni fiscali. Ecco così il voto con una “quasi unanimità”. Per Wicksell da questo paradigma contrattualista non deriva alcuna specifica regola di distribuzione del carico fiscale, ma egli mette in evidenza che esso serve per la ripartizione del costo dei servizi pubblici con regole di efficienza simili a quelle del mercato mentre per i compiti di equità distributiva servono interventi di altra natura, a cui si provvede a parte.

Luigi Einaudi sostiene²⁶ che il sistema tributario concreto non può essere realizzato con criteri complessi di astratti e sofisticati modelli teorici di voto basati sull'utilità marginale soggettiva, come quelli austriaci e che il modello del Pantaleoni vale per l'esperienza storica della sua epoca. Fra i modelli analitici utili vi è quello di de Viti De Marco dello stato cooperative in contrasto con la sua imposta proporzionale sul reddito, in contrasto con lo stato monopolistico in cui c'è l'imposta progressiva. Poi presenta due modelli contrattualisti che considera i più fruttosi, perché rispondono al quesito perché l'evasione fiscale è spesso molto minore di quella che ci si potrebbe aspettare considerando il rischio di punizione. Il primo è quello del dono che ha una evidenza storica nelle liturgie, le offerte volontarie nell'Atene di Pericle, motivate dal sentimento civico di emulazione e dal desiderio dei ricchi di non essere disprezzati dal popolo. Questo esempio di tassazione volontaria però si riferisce ad una città che “ha raggiunto la perfezione politica”. L'altro modello contrattualista è quello di Wicksell, fondato sullo schema cooperativo, mediante scelte parlamentari colla regola di maggioranza qualificata. In cui ci sono problemi di pratica applicazione, da superare: la

25. K. WICKSELL (1896), *Finanztheoretische untersuchungen*, II, “Ein neues Prinzip der Gerechte Besteuerung” trad. it, K. WICKSELL (1934), *Saggi di finanza teorica, Intorno a un principio di giusta tassazione*, in G. BORGATTA (a cura di) (1934), *Finanza*, Vol. IX della Nuova Collana degli economisti, Torino, Utet.

26. L. EINAUDI (1940), *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, Cap. XI, “Il supremo Paradosso Tributario”

regola della maggioranza qualificata dà luogo al pericolo di un ostruzionismo da parte di minoranze, sebbene di meno che la regola dell'unanimità e pertanto non risolve il problema²⁷. Un'altra sua obiezione è che la necessità di ricercare il consenso quasi unanime alimenti il pericolo di continue collusioni fra maggioranza e minoranza, facendo mancare sia la competizione fra loro e sia la trasparenza delle decisioni del Parlamento e del Governo.

Erik Lindhal (1919) e (1998)²⁸ assumendo un prezzo unitario dei beni pubblici eguale per tutti i membri di due gruppi di contribuenti, stabilisce, nel paradigma contrattualista orizzontale di Wicksell, il diverso totale di imposta di coloro che, dell'insieme dei pubblici servizi indivisibili ne consumano una quota maggiore e coloro che ne consumano una minore, dimostrando che converrà arrivare a una domanda globale in cui il loro costo medio è eguale, ma il consumo è diverso e l'onere tributario di ciascuno dei due gruppi è diverso. Se il consumo di beni pubblici è più che proporzionale al reddito, si perviene, nel processo decisionale, fra i vari soggetti, all'imposta progressiva. Ciò assumendo il criterio di parità di diritti e quindi di potere di contrattazione politica.

2.3. La scuola di Pavia di Benvenuto Griziotti a cui apparteneva Ezio Vanoni aveva adottato una impostazione interdisciplinare, gettando un ponte fra diritto, scienza politica, economia, che, pur essendo in polemica con de Viti De Marco ed Einaudi era, comunque, di natura para-contrattualista. Era più contrattualista dal punto di vista del potere finanziario pubblico e di quello tributario in particolare, perché faceva esplicito riferimento alla nozione di «causa del tributo». La mancanza o deficienza della «causa», nella struttura del contratto di diritto civile, lo rende nullo o annullabile. Il sostenere che il potere finanziario dei governi tributari trovano un limite nella esistenza della causa del tributo, individuata nei benefici generali spese pubbliche che generano capacità contributiva, implicava un principio contrattualista.

Ma questa teoria veniva considerata priva di base nel diritto tributario vigente, in quanto l'articolo 25 dello Statuto Albertino si limitava a stabilire che l'imposta ha

27. L. EINAUDI (1940), *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, II ed. Torino, Einaudi Cap. XII, «Schemi storici e schemi ideali».

28. E. LINDHAL (1919), *Die Gerechtigkeit der Besteuerung*, Leipzig, Cap.IV, pp. 85-98 tradotto come E. LINDHAL (1919), *Una soluzione positiva al problema della giusta tassazione* in F. VOLPI (a cura di), (1975), *Teorie della finanza pubblica*, Franco Angeli, Milano, pp.183-94 e E. LINDHAL (1928), *Einige Strittige Fragen der Steuertheorie*, in *Die Wirtschaft Theorie der Gegenwart*, Wien vol. IV, pp. 292-304 trad in inglese come E. LINDHAL (1928), *Some Controversial Questions in the Theory of Taxation*, in R. MUSGRAVE, A.T. PEACOCK (a cura di), (1958), *Classics in Public Finance*, London Mc Millan, pp. 214-232.

bisogno di una legge che la impone, per essere valida. Griziotti e Vanoni²⁹ la adottarono per l'interpretazione delle norme tributarie, con due tesi: a) il dovere fiscale, quando ha un fondamento causale, non è restrittivo della libertà personale come il diritto penale e pertanto ad esso non si applica l'interpretazione restrittiva, ma quella ordinaria del diritto privato, b) il principio causale per cui si tassa la capacità contributiva in quanto espressione del beneficio della spesa pubblica comporta di interpretare le norme tributarie con criteri di realtà economica riguardanti la natura dell'imponibile a cui si applica il tributo, con una autonomia dei concetti del diritto tributario rispetto a quelli del diritto privato.

Nel secondo dopoguerra, la scuola economica del contrattualismo fiscale e quella di contrattualismo fiscale istituzionale interdisciplinare, parevano antiquate, perché oramai nella finanza pubblica a livello teorico e applicativo predominava l'impostazione macro economica keynesiana di *fiscal policy*.

Il contrattualismo fiscale e l'impostazione interdisciplinare riemersero dalla metà degli anni '50 con la scuola di Virginia di "public choice" di Buchanan che si rifaceva al pensiero della scuola economica italiana e a Wicksell ed adottava l'impostazione interdisciplinare che si stava elaborando nella scuola di Chicago, puntando sulla traduzione in istituzioni giuridiche del modello normativo. Vi si contrapponeva l'impostazione normativa in termini di "funzione del benessere sociale", in particolare ad opera di Paul Samuelson, che riprendeva, in modo critico, il modello di Lindhal³⁰. Samuelson criticava la soluzione marginalista di tassazione progressiva di Lindhal in quanto ricavata dal paradigma contrattualista di gioco cooperativo che non dà un risultato determinato, quando - come nel caso della finanza pubblica di uno Stato - ci sono moltissimi giocatori. Allora, la soluzione è indeterminata e può prevalere la tendenza a non cooperare, perché ciascuno, quando si tratta di scegliere la soluzione, può tendere a nascondere agli altri l'utilità che può ricavare dai beni pubblici, onde pagare meno. Questa formulazione comportava di lasciare alla tecnocrazia le scelte razionali sulla funzione del benessere sociale.

In Buchanan la regola di Wicksell della maggioranza qualificata viene adottata per la costituzione fiscale e monetaria che lega il governo-Leviatano³¹, mentre la

29. Ed altri studiosi della scuola di Pavia come Mario Pugliese, Dino Jarach e Antonio Pesenti.

30. P. SAMUELSON (1954), *The pure theory of public expenditure* e P. SAMUELSON (1955), *Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure*, entrambi tradotti in F. VOLPI (1977), *Teorie della Finanza Pubblica*, Milano, Franco Angeli, pp. 195-2016.

31. J. M. BUCHANAN e G. TULLOCK (1962), *The Calculus of Consent. The Logical Foundations of Consti-*

regola della maggioranza semplice vale per le scelte ordinarie. La realtà si muove fra il modello ottimista dello scambio volontario e quello pessimista, che mira a evitare le occasioni per gli abusi. La soluzione istituzionale, in questo tema, sta nella generalità delle imposte. Se le imposte sono generali e uniformi, chi vota le spese non può sperare di caricare le imposte sugli altri. Se ne desume che una imposta sul reddito accentuatamente progressiva, con esoneri derivanti da formule complesse è peggiore di una imposta personale semplice e generale, con poche aliquote e poche riduzioni, fisse e generali. E lo stesso vale per le altre imposte. Per lo stesso motivo il numero di tributi deve essere limitato.

Nella filosofia politica il contrattualismo ha assunto nuovo risalto con la “Teoria della giustizia come equità” di John Rawls, del 1971, le cui implicazioni per l’economia pubblica sono redistributive e quindi non di contrattualismo fiscale e con *Morals by agreement* di John Gauthier del 1986³², che invece elabora una teoria morale basata sul gioco di reciprocità che comporta il contrattualismo fiscale. A essi seguono B. Barry on il suo *A Theory of Justice* del 1989³³ che corregge ed integra Gauthier ed altri autori per la cui rassegna, almeno sino al 1994 rinvio al mio libro “Etica Pubblica e regola del gioco” del 1995³⁴, il mio *Manuale di Economia Pubblica* del 2001³⁵ e il Cap. 6 nella II Parte dell’*Handbook of Alternative Public Economics* cura di F. Forte, R. Mudambi e P. Navarra, del 2014³⁶.

3. La persona umana nel pensiero di Ezio Vanoni

3.1. Nell’evoluzione del pensiero di Ezio Vanoni, c’è un principio costante, che gradualmente emerge in una formulazione teorica, che dà alla sua appartenenza alla

tutional Democracy, Minneapolis, University of Michigan Press.

32. Cfr. G. GAUTHIER (1986), *Morals by agreement*, Oxford, Clarendon Press.

33. B. BARRY (1989), *Theories of Justice*, Los Angeles University of California Press.

34. F. FORTE (1995), *Etica pubblica e regole del gioco. I doveri sociali in una società liberale*, Napoli, Liguori, specialmente il I Capitolo.

35. F. FORTE (2001), *Principi di Economia Pubblica*, Milano, Giuffrè, spec. Libro I, Cap. I § 25, Cap. II, § 4 e seguenti e Cap. IV nonché Cap. VI, II Seconda spe. § 1-8.

36. F. FORTE et alia (a cura di) *Handbook of Alternative Public Economics*, Cheltenham, UK, Elgar, Parte II, Revisiting the values, M. HOLLER and M. LEROCH (2014), *Theories of justice and empirical results*, pp. 143-159 e Part III, Beyond rationalistic rational choices, J. ALM (2014), “Expanding the theory of tax compliance from individual to group motivation”, pp. 260-277.

scuola di Pavia di Griziotti, una base e una luce particolare: si tratta della radice filosofica che fa riferimento alla persona umana e non al semplice individuo. La scuola di Pavia è critica rispetto al modello scarnificato utilitarista dell'uomo economico, in particolare ove applicato al cittadino, nelle relazioni collettive dell'economia pubblica. A questa critica, sin dal libro giovanile sulla *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie* del 1932³⁷. Vanoni dà un contenuto specifico, denso di valori, quello della *civitas* consistente di persone a cui essa si riconduce. La comunità politica non è un organismo diverso o superiore alle persone che la compongono e ad esse occorre fare costante riferimento nelle istituzioni e nelle politiche dell'economia pubblica. Non a caso i giudici di un concorso alla cattedra universitaria, negli anni '30 avevano bocciato Ezio Vanoni in quanto il libro in questione appariva loro ispirato a principi contrari a quelli dell'ordinamento corporativo, per il quale la personalità dell'individuo si esplica e sviluppa solo nella organizzazione della nazione. Cioè lo stato non è sussidiario alla persona, ma è l'individuo che è sussidiario allo Stato, la vera persona.

Le radici cristiane del pensiero di Ezio Vanoni per cui la persona umana è al centro della società, dello Stato e del diritto emergono nei primi anni '40, con la sua collaborazione con Sergio Paronetto³⁸ e con il filosofo del diritto e giurista Giuseppe Capograssi³⁹. *L'incipit* è in due saggi degli anni '40 riguardanti "La finanza e la giusti-

37. Ezio VANONI (1932), *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*, nella collana "Studi di economia, diritto, politica e finanza" diretta da Benvenuto Griziotti, Cedam, Padova riedito in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano Giuffrè, Vol. I.

38. Cfr. su cui rinvio al denso volume curato da S. BAIETTI e G. FARESE (2012), *Sergio Paronetto e il formarsi della costituzione economica italiana*, Soveria Mannelli, Rubbettino. In particolare da due circostanziati saggi di Tiziano Torresi e di Adriano Ossicini si apprende che Sergio Paronetto, stretto collaboratore di monsignor Montini, assistente ecclesiastico della FUCI, di cui Paronetto era stato presidente, non aveva molto interesse per le teorie personalistiche di J. Maritain, che Montini ammirava, mentre era affascinato dalla dottrina sociale della chiesa della *Rerum Novarum* e della *Quadragesimo anno*. Mentre credeva nella necessità della modernità ossia dello sviluppo scientifico e tecnologico per lo sviluppo della dignità dell'uomo, si poneva "il problema dell'uomo nel nostro tempo, il quale si chiede non senza sgomento, se la civiltà lo guidi fatalmente verso l'ideale della repubblica delle termiti, in cui che essa potesse in cui con una logica ferrea gli sarà assegnato razionalmente il suo posto, la sua casella, il suo carico di doveri e di dolori, la sua dose di felicità, per giungere magari all'utopistico "condizionamento delle ide" dello spaventoso Mondo Nuovo Aldous Huxley.

39. Vanoni era stato collega di Capograssi quando entrambi erano professori nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Padova nel 1938-39. Capograssi aveva una concezione della centralità della persona umana nel diritto e nella politica mutata da Antonio Rosmini. G. CAPOGRASSI, *Il diritto secondo Rosmini*, in *Opere*, Giuffrè. Milano 1959, vol. IV, pp. 331 ss. che, commentando la tesi di Rosmini secondo cui "la persona dell'uomo è il diritto umano sussistente" scrive che ciò «Significa che tutta l'esperienza concreta e storica del diritto, le autorità, le leggi, le obbedienze che la compongono, mettono capo a questo unico

zia sociale” e “La persona umana nell’economia pubblica”⁴⁰. Questo secondo saggio è una rielaborazione del capitolo “La vita economica” del Codice di Camaldoli, che Ezio medesimo aveva scritto.

Per la concezione vanoniana della persona umana, i testi di riferimento principali sono la *Rerum Novarum* e la *Quadragesimo Anno*, come si evince dalle citazioni che egli ne fa nel suo saggio su “La finanza e la giustizia sociale” in cui egli pone il principio del compenso equo per tutti i fattori della produzione. Questo “per i lavoratori deve essere fissato in modo da consentire il sicuro sostentamento dell’operaio e della sua famiglia con un margine per il risparmio onde formare e conservare una modesta proprietà privata, base sicura della piena esplicazione della persona umana”.

E qui Vanoni cita, appunto, la *Rerum Novarum* e i rimandi che ad essa fa Pio XII nel radio messaggio di Pentecoste del 1943⁴¹. È interessante, a questo punto, rilevare che il principale redattore della *Rerum Novarum*, ossia il padre gesuita Matteo Liberatore, era allievo del padre gesuita Luigi Taparelli D’Azeglio ammiratore del pensiero filosofico di Antonio Rosmini⁴². La concezione della persona umana, del primato della sua libertà e della inerenza ad esse del diritto di proprietà che campeggia nella *Rerum Novarum* è quella della antropologia e filosofia del diritto di Rosmini⁴³. Vanoni in un breve saggio sulla programmazione economica in regime democratico del 1953 cita egli

punto vivo che è la persona. Questa specie di anello magico dell’infinito e dell’empirico, è, come tale attività e sovranità: attività perché è la vita stessa che si muove e si organizza in tutte le sue concrete esigenze, e sovranità perché è l’affermazione della vita come verità cioè della sua destinazione infinita. Per conseguenza la persona è il diritto sussistente”.

40. Cfr. E. VANONI (1943), *La finanza e la giustizia sociale*, in *Studium*, anno XXXIX, n.11-2, novembre-dicembre pp. 358-364 riedito in Ezio VANONI (1976), *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura di A. Tramontana, Padova, Cedam. Ed. E. VANONI (1945), *La persona umana nell’economia pubblica*, in *Istituto Cattolico di attività sociale* (a cura di), (1945), *La persona umana e gli odierni problemi sociali*, Roma Studium.

41. Il radio messaggio è edito nel volume *Le Encicliche Sociali*, Roma, 1942 citato da Vanoni nel suo saggio.

42. Cfr. F. FORTE, F. FELICE, E. BEQIRAJ (2017), *Rerum Novarum and its principle on the just taxation of Immovable properties*, in J. BACKHAUS, G. CHALOUPEK, H. FRAMBACH (a cura di), (2017), *On the Economic Significance of the Catholic Social Doctrine*, 125 Years of Rerum Novarum, Berlin, Springer, in particolare § 1.2 riguardante Rosmini, § 1.5 riguardante Taparelli D’Azeglio, che fa riferimento a C. GRAY (1920), A. Rosmini e L. Taparelli D’Azeglio, *Rivista Rosminiana*, vol. 14 n.2 pp. 1-16.

43. Su cui cfr. A. MINGARDI (2004), *A Sphere Around the Person: Antonio Rosmini on Property*, *Journal of Markets & Morality* Volume 7, Number 1 (Spring 2004): 63-97 e per una attenta rassegna del pensiero di Rosmini sul nesso inscindibile fra persona, diritto, proprietà e azione morale cfr. M. DOSSI (2000), *Dignità della persona e fondazione dei diritti nel pensiero di Antonio Rosmini*, in C. TUGNOLI (a cura di) (2000), *Fra il dire e il fare. L’educazione alla prassi dei diritti umani*” Milano, Franco Angeli e in particolare la bibliografia a nota (2).

stesso la concezione di Rosmini, definendo la libertà come la possibilità per la persona di compiere quello che essa sente come proprio dovere⁴⁴.

Come si è appena accennato, in questa concezione la persona umana, la primazia della sua libertà, il diritto di proprietà delle persone si integrano fra loro.

Ciò comporta che l'elemento di solidarietà come mutualità, inerente al principio di capacità contributiva, per Vanoni sia essenzialmente un criterio per la ripartizione fra i contribuenti degli oneri per la copertura del costo dei servizi pubblici di cui essi beneficiano e non un criterio per redistribuire il loro reddito e la loro ricchezza.

Le imposte vanno considerate come mezzo per coprire le spese pubbliche e non come un mezzo per incidere sul diritto di proprietà, prescindendo dal rapporto con i servizi pubblici. I tributi non debbono servire per scopi extra-fiscali, ma solo per scopi fiscali. La base della capacità contributiva è il reddito, non la proprietà in quanto tale.

Gli interventi di redistribuzione, perciò, non si dovrebbero attuare con imposte su chi ha di più, prive di rapporto con i benefici dei servizi e dei beni pubblici ma con politiche di spese per i meno favoriti e politiche di sviluppo di interesse generale.

La tassazione dei patrimoni può costituire uno strumento tecnico come criterio per qualificare la natura e la entità del reddito dei contribuenti in relazione alla sua fonte, ma non deve mirare alla modificazione della distribuzione della proprietà; l'imposta non ha lo scopo di cambiare la struttura sociale.

E quando si tratta di coprire le spese per servizi pubblici in relazione al particolare beneficio che arrecano a determinati patrimoni, si deve considerare il beneficio che se ne trae, cioè si deve fare riferimento al reddito.

Il fatto che chi ha più reddito debba pagare una quota maggiore si giustifica solo col fatto che egli trae nel suo reddito, una quota maggiore di benefici dalla spesa e deve pertanto contribuirvi con una quota maggiore o con il fatto che chi ha un reddito molto basso o basso, ha un rapporto fra reddito e bisogni fondamentali personali propri e delle altre persone della sua famiglia, che gli lascia poco spazio per contribuire alle spese pubbliche che, comunque, gli danno una quota bassa di benefici delle spese pubbliche in relazione al suo reddito.

La progressività dei tributi - insomma - si basa sul principio di giustizia e di equità nel riparto fra i contribuenti della pubblica spesa, non su un autonomo requisito di giustizia tributaria redistributiva egualitaria di natura sociale; pertanto la progres-

44. E. VANONI (1953), *Pianificazione economica in regime democratico*, Quaderni dell'Accademia Nazionale dei Lincei, a. 350, n. 30, 1953, pp. 116-120.

sività verso l'alto deve esser limitata per non perder il suo nesso con la copertura delle spese che esige un obbligo di tutti di carattere generale.

3.2. Vanoni, Ministro delle finanze, fu molto cauto nella attuazione di questo principio stabilito nel secondo comma dell'articolo 53 della Costituzione, a cui lui stesso aveva lavorato. Si limitò a passare dal sistema con netta prevalenza di imposte reali, vigente nell'anteguerra, a un sistema parzialmente personalizzato di tassazione reale mentre manteneva l'imposta complementare progressiva su tutto il reddito e cresceva l'autonomia tributaria degli enti locali con l'imposta di famiglia. In continuità con Vanoni, il Ministro Roberto Tremelloni, che gli era succeduto al Dicastero delle finanze, mentre Vanoni passava al Ministero del bilancio, affiancò a tale sistema di tassazione personale del reddito delle persone fisiche, una autonoma imposta sulle società di capitali, che si giustificava sulla base della loro autonoma capacità contributiva derivante dal loro godimento di specifici benefici delle spese pubbliche e che serviva anche ad evitare l'elusione del tributo complementare sul reddito personale attuata conferendo alle società i propri beni.

Sul gradualismo di Vanoni nella attuazione della sua riforma tributaria influi molto la sua concezione della persona umana, che - come in Rosmini - è un essere imperfetto, che tende al bene, ma non sempre lo persegue e che non ha una razionalità illimitata.

La principale riforma fiscale di Ezio Vanoni fu la introduzione della obbligatorietà della dichiarazione unica dei redditi del contribuente, che costituiva il mezzo dell'auto-determinazione dell'accertamento dell'obbligazione tributaria, togliendo l'arbitrio dell'esercizio del potere finanziario da parte dell'amministrazione fiscale, così come la costituzionalizzazione del principio di capacità contributiva fondato sul beneficio del godimento delle spese pubbliche doveva togliere al potere finanziario l'arbitrio legislativo che sembrava essergli affidato dall'articolo 23 per cui l'imposta deve discendere da una legge, e perciò deve essere votata dal Parlamento.

Il contrattualismo procedimentale emerge soprattutto tramite la generalizzazione del principio dell'auto-dichiarazione del contribuente della sua obbligazione tributaria per ogni specie di tributo.

Il principio per cui il tributo ha una causa, come le obbligazioni contrattuali, comporta un patto fra eguali. Ciò comporta buona fede e reciprocità di collaborazione. Pertanto all'auto-accertamento del contribuente, che agevola il compito del fisco, questi dovrà credere sino a prova contraria. La verifica dell'ufficio dell'auto-accertamento con-

siste nel controllare che la dichiarazione si basa su dati oggettivi fra di loro congruenti e che il calcolo che ne consegue è conforme alle norme vigenti ed aritmeticamente corretto. Il fisco potrà procedere a un proprio accertamento solo se con mezzi di prova si dimostri in modo congruente che la dichiarazione del contribuente non è attendibile.

Le sanzioni devono essere ragionevoli. Occorre un processo tributario *ad hoc*, con base costituzionale di parità fra le parti agili per dar certezza alle controversie sul tributo.

D'altro canto Vanoni combatté l'evasione e l'elusione anche con la riduzione delle aliquote per moderare il carico fiscale effettivo alla capacità di pagare.

Nella concezione di Vanoni, che poneva la persona del cittadino contribuente in posizione di parità e di reciprocità con il fisco vi era anche il principio per cui il recupero dell'evasione fiscale va destinato prioritariamente alla riduzione delle aliquote, per indurre il contribuente ad adempiere al suo dovere. Ciò al fine di rovesciare la spirale del gioco non cooperativo fra fisco e contribuente, in cui il primo adotta aliquote elevate nel presupposto che, per quanto riguarda la materia imponibile, vi sia larga evasione e il secondo è indotto ad associarsi alla pratica diffusa dell'evasione che viene adottata come reazione alle alte aliquote e al modo punitivo e spesso approssimativo e vessatorio con cui il fisco "dà la caccia agli evasori", come se si trattasse di "animali da preda", non di persone. La strategia di Vanoni mirava a innescare la spirale opposta: quella del gioco cooperativo fra le due parti, il fisco e il contribuente, con il primo che fa la prima mossa e garantisce parità mediante la dichiarazione dei redditi e ritocca in basso le aliquote aspettandosi una risposta leale da parte del secondo, che genera un ampliamento della base imponibile e un aumento del gettito, con aliquote minori, che consentano una maggior crescita del PIL e degli imponibili sia perché il PIL aumenta, sia perché vi è meno evasione.

3.3. Le leggi fiscali e la loro applicazione dovevano, inoltre basarsi su principi generali codificati, perché le persone hanno bisogno di punti di riferimento chiari e certi.

Nel 1937 Vanoni aveva pubblicato nella rivista dell'Università Cattolica di Milano, un saggio sulla codificazione tributaria in Germania con la R.A.O., ossia la *Reichsabgabeordnung* (Legge dell'ordinamento tributario) del 1919⁴⁵. Dopo averne esposto le linee fondamentali, aveva sostenuto che la codificazione tributaria compor-

45. E. VANONI (1937), *L'esperienza della codificazione tributaria in Germania*, Rivista Internazionale di Scienze Sociali, anno XLV, fasc. V, riedito in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano Giuffrè, Vol. II, pp. 381-409.

ta di porre istituti il più possibile permanenti nel tempo, ottenuti con una profonda elaborazione dottrinale e con utilizzazione dei dati offerti dalla giurisprudenza e dalle esperienze della pratica attuazione del sistema tributario. La codificazione tributaria comporta anche la formulazione di principi generali del diritto tributario in accordo con quelli costituzionali e in collegamento con i principi generali del diritto in generale, per i requisiti di certezza, semplicità, eguaglianza di trattamento. Ma sarebbe errato seguire l'esempio della R.A.O. che abbondava di definizioni ed affermazioni di carattere astratto e teorico. "La sicura dottrina deve affiorare da norme concrete come filo conduttore delle singole norme disciplinanti il tributo" e aggiungeva⁴⁶, che "una legge che fa della teoria corre sempre il rischio di naufragare ai limiti delle sue possibilità... Non è da meravigliarsi se la R.A.O. abbia fatto definitivamente naufragio".

Nel 1938 Vanoni era tornato sull'argomento con un saggio sul problema della codificazione tributaria in Italia⁴⁷.

Coerentemente con la tesi per cui la codificazione tributaria e la giurisprudenza che ne dà l'interpretazione non possono esser disgiunte Vanoni sostenne la necessità di riformare il contenzioso tributario, tramite tribunali, operanti nei tre gradi di giurisdizione, formati da giudici togati e onorari con una particolare formazione riguardante la specialità della materia. Nell'Assemblea costituente Vanoni aveva messo in luce l'inadeguatezza del sistema vigente basato sulla coesistenza di commissioni tributarie, con tre gradi di giurisdizione amministrativa e tre gradi di giurisdizione del magistrato ordinario. Ciò dava luogo a disparità di situazioni nei diversi ambiti della materia tributaria. Alcune norme concedevano la possibilità di ricorrere al giudice ordinario dopo adita la Commissione amministrativa, dando luogo a sei gradi di giudizio; norme in altre materia consentivano un solo grado di giurisdizione; altre ancora prevedevano solo i tre gradi in sede amministrativa. Vanoni mise in evidenza che i giudici del contenzioso tributario erano nominati dal Ministero o dall'Intendenza di finanza, dunque non potevano essere considerati del tutto imparziali.

Secondo Vanoni, bisognava assicurare la rapidità dei procedimenti e i giudici dovevano avere una sufficiente competenza giuridica ma anche conoscenze tecniche tali da permettere non solo una valutazione di diritto ma anche una inerente alla par-

46. Citando il costituzionalista austriaco Hans Nawiasky,

47. E. VANONI (1938), *Il problema della codificazione tributaria*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1938, I, riedito in E. VANONI (1962), *Opere Giuridiche* a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, Giuffrè, Vol. II, pp. 413-454.

ticalità della controversia. Egli aveva perciò prospettato tre soluzioni tutte rivolte ad assicurare che si potesse contare su un sistema di tribunali tributari con tre gradi di giudizio dotati di un corpo permanente di giudici specializzati: a) assegnare al giudice ordinario le questioni tributarie, creando però sezioni speciali; b) istituire un tribunale amministrativo competente anche in materia tributaria; c) creare un'organizzazione giudiziaria specifica in materia tributaria.

Il rapporto leale, paritario, fra fisco e contribuente, nella determinazione del dovere tributario mediante il suo auto-accertamento da parte del contribuente, con la collaborazione e il controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, comportava che questa fosse a ciò adeguatamente preparata e attrezzata, sia dal punto di vista del personale, che dal punto di vista degli strumenti tecnici di cui dotarlo. Per attuare un rapporto leale e un controllo efficace e competente occorre che i funzionari fiscali, che sono persone umane, con razionalità limitata e fallibile, come ogni altra, siano ben preparati ed abbiano una professionalità che dia loro competenza, dignità e orgoglio professionale quando hanno strumenti adeguati al loro compito. Erano e sono persone con le loro necessità personali e familiari, bisognose di aggiornamenti in relazione agli sviluppi dei loro compiti.

Vanoni innanzitutto si preoccupò di affrontare il problema degli alloggi del personale, promuovendo una legge per autorizzare l'Amministrazione delle finanze all'acquisto o alla costruzione di case di edilizia popolare destinate alle famiglie dei funzionari tributari, per agevolarne la mobilità, necessaria per la riorganizzazione dei servizi e per migliorare le loro condizioni di vita, mediante la riduzione del canone di affitto. Il tema maggiore era però quello della preparazione professionale del personale, in relazione alle competenze necessarie per il controllo degli auto-accertamenti e per la interpretazione dei documenti contabili richiesti per l'accertamento analitico del reddito effettivo. Ciò venne fatto mediante corsi svolti da docenti universitari e dai funzionari più qualificati delle varie Amministrazioni, dando così inizio al progetto di creare una scuola tributaria di tipo universitario per l'aggiornamento e il perfezionamento del personale finanziario, che poi si realizzò con la istituzione della Scuola Centrale Tributaria. Era anche necessario attuare il miglioramento tecnologico degli uffici con la fornitura di macchine per scrivere e da calcolo e con creazione di centri meccanografici al fine di realizzare una adeguata documentazione riguardante i contribuenti, gli accertamenti e le riscossioni, insieme all'ammodernamento dell'attrezzatura degli uffici e la loro sistemazione in locali più funzionali.

Il riformismo istituzionale di Vanoni doveva procedere in modo molto graduale, perché comportava lo sviluppo di un rapporto positivo, paritario fra fisco e contribuente e questo richiedeva la soluzione di problemi tecnici e organizzativi che avevano i loro tempi. Così egli spiegò al Senato in un discorso del 20 settembre 1961, questa sua strategia che non faceva concessioni al perfettismo “Bisogna avere il grande coraggio, la grande fantasia, veramente la grande fantasia nel nostro Paese, di non fare cose inutili formali, e di fare magari modeste cose ma che veramente contano come ad esempio mettere gradualmente a posto i diversi servizi e i diversi uffici, fare in modo che ad ogni azione corrisponda lo strumento adatto, esser sicuri che ad una determinata impostazione del Parlamento corrisponda la possibilità di esecuzione delle norme contenute nelle diverse leggi”⁴⁸.

4. Verso la conclusione: il contrattualismo istituzionale consente di rendere positivo il modello normativo del contrattualismo fiscale

4.1. Come si è accennato Luigi Einaudi nei *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria* sostiene che nell’adempimento delle imposte, quando non sono sentite come odiose, ma come fruttuose e utili per sé e per la comunità ci sono elementi di volontarietà che non si spiegano con le sanzioni per chi non paga. James Alm⁴⁹ ha dimostrato che nei paesi con limitata evasione fiscale l’adempimento dei doveri fiscali è in genere superiore a quella che converrebbe in base al calcolo del costo delle sanzioni e alla probabilità di essere scoperti. Tale adempimento volontario viene spiegato con la teoria del patto sociale psicologico: a) come espressione del “dovere civico” di cooperare nel gruppo per cui il contribuente si comporta come se sentisse una “obbligazione naturale” verso gli altri; vi deve adempiere per non essere biasimato e per desiderio di autostima; b) come espressione del principio di reciprocità, basato sul contraccambio

48. Cito il brano riportato da G. MARONGIU (2016), Ezio VANONI, *Ministro delle Finanze*, Torino, Giappichelli, Parte II, Capitolo I, § 12 alla fine.

49. J. ALM (2014), *Expanding the theory of tax compliance from individual to group motivation*, pp. 260-277. In F. FORTE et al. (a cura di), *Handbook of Alternative Public Economics*, Cheltenham Edward Elgar,

del dono ricevuto con un altro, che ha riscontro negli studi antropologici. Si tratta dei due modelli già individuati da Einaudi: quello del “dono” e quello cooperativo.

Studi di economia sperimentale⁵⁰ dimostrano che entrambi i criteri del patto sociale implicito sono molto rilevanti e che il gioco altruista del dono come contraccambio induce all'adempimento volontario in percentuale maggiore che il mero gioco cooperativo di reciprocità in cui ciascuno adempie perché sa o spera che ciascuno adempia.

Inoltre il gioco cooperativo di reciprocità e quello di contraccambio del dono sono più rilevanti in comunità omogenee e la loro rilevanza si sviluppa nel tempo e cresce nel tempo mentre la tendenza a non rispettare le regole fiscali ha trend con caratteristiche opposte.

Ricerche empiriche sull'adempimento fiscale nei vari cantoni svizzeri di L. Feld and B. Frey⁵¹ hanno dimostrato che: quando il contribuente è trattato su un piede di parità con il fisco e questi ricambia la sua buona fede e lealtà

- l'evasione è minore nei Cantoni con una interazione positiva fra fisco e contribuente, con un rapporto di reciproca fiducia, in cui il fisco non presume a priori che gli eventuali errori siano fatti dal contribuente con il proposito di evadere e non lo ossessiona con eccessivi controlli;
- i controlli eccessivi e invasivi e le pene severe accrescono il gettito nel breve termine ma erodono la morale fiscale e il contratto sociale psicologico;
- quando il cittadino si sente più partecipe al processo di determinazione delle spese e delle leggi fiscali aumenta l'adempimento volontario;
- questi risultati sono più significativi nei Cantoni ove il cittadino, grazie al maggior uso della democrazia diretta, partecipa maggiormente ai processi di determinazione delle spese e della loro copertura con le entrate.

Secondo Frey e Torgler (2007)⁵² il miglioramento della qualità istituzionale è associato ad un alto livello di adesione ai doveri fiscali. La fiducia nel governo e nelle autorità fiscali comporta un più alto livello di adesione ai doveri fiscali.

50. Cfr. R. M. BURLANDO e F. GUALA, (2005), *Heterogeneous agents in public goods experiments*, *Experimental Economics*, 8:35-54 (2005).

51. L. FELD AND B. FREY (2002), *Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated*, Institute for Empirical Research in Economics University of Zurich Working Paper Series ISSN 1424-0459 Working Paper No. 98, L. FELD and B. FREY (2006), *Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale*, Institute for Empirical Research in Economics University of Zurich Working Paper 284.

52. B. FREY e B. TORGLER (2007), *Tax morale and conditional cooperation*, *Journal of Comparative Economics*, Vol. 35, No. 1, pp. 136-159.

Torgler (2017)⁵³ - dimostra Traxler (2010) - l'evasione si riduce quando le autorità fiscali adottano una impostazione orientata al servizio provvedendo informazioni e assistenza al contribuente invece che una impostazione orientata all'evasione⁵⁴. Il gioco cooperativo del fisco con il contribuente dà frutti migliori, sia per il fisco che per il contribuente, che un gioco non cooperativo, in cui c'è il "cacciatore" dell'evasore assimilato alla preda.

4.2. J. M. Buchanan⁵⁵ ha sottolineato la rilevanza del fattore etico. Non è possibile creare leggi buone che consentono scambi vantaggiosi fra i membri della comunità e soprattutto sperare di farle rispettare dai più, se manca un senso del dovere morale, perché c'è sempre la convenienza di condotte opportunistiche vantaggiose se qualcuno non rispetta il principio di reciprocità e molti altri lo rispettano. Ma questa violazione, scrive Buchanan⁵⁶ non ha luogo in una comunità morale, in cui ciascuno si rapporta agli altri con una motivazione di presa in considerazione del loro interesse, perché ciascuno «ama» gli altri almeno in un certo grado. C'è anche una comunità morale in senso lato consistente nel comportamento di reciprocità fra chi ne fa parte. E qui, rifacendosi ad Hayek⁵⁷, Buchanan menziona la reciproca fiducia nella altrui collaborazione e il fatto che chi osserva le regole è considerato migliore e perciò ammesso a collaborare al gruppo in cui c'è il principio di mutuo rispetto e di reciprocità di comportamenti. L'economia pubblica è vantaggiosa per tutti se il governo si comporta come i soggetti del mercato a cui conviene seguire le sue regole del "moral order"⁵⁸, argomenta Buchanan. Come far sì che chi governa si comporti come un angelo⁵⁹? Come membri di una comunità siamo propensi ad un rapporto cooperativo; per preservarlo non dobbiamo fare troppo affidamento sulla politica. Non dobbiamo espanderla al di là delle nostre capacità morali.

53. B. TORGLER (2007), *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing.

54. C. TRAXLER (2010), *Social norms and conditional cooperative taxpayers*, Political Economy, Vol. 26,

55. J. BUCHANAN (2005), *Why too I am not a Conservative*, 2 Cap. X, "God, The State, The Market".

56. J. BUCHANAN (2005), *Why too I am not a Conservative*, 2 CAP. VIII, "The sense of community in an Hayekian moral order".

57. F. HAYEK, *The Constitution of Liberty*, 1960 e F. HAYEK (1979), *Law, Legislation and Liberty*, vol. 3 The Political Order of a Free People.

58. J. BUCHANAN (2005), Cap. X, *God, the state and the market*.

59. J. BUCHANAN (2005), Cap. XI, *Madison Angels*.

Non vi è molta differenza fra le premesse antropologiche ed etiche che riguardano l'imposta nella teoria contrattualistica del valore economico e quella istituzionale perché in entrambi i casi si pongono fondamenti e limiti costituzionali al potere di imporre e in entrambi campeggia il modello cooperativo col principio di parità fra fisco e contribuente e quello della buona fede e del rapporto fiduciario, che rafforza la morale fiscale e l'adempimento volontario, come contratto «psicologico» implicito. Dunque la fusione fra contrattualismo fiscale economico e politico-giuridico comporta un irrobustimento del modello del contratto psicologico implicito, che ha un grande rilievo, nella condotta cooperativa.

Non appare sufficiente la tesi della scuola italiana del tributo come prezzo fiscale del tributo, basata sul fatto che se le leggi economiche teoriche non sono rispettate, vi sarà uno squilibrio e sorgeranno forze per ricostituirlo, in quanto ciò non risolve il quesito sulle istituzioni appropriate per assicurarlo.

Questa lacuna viene colmata dalla formulazione che ho denominata “contrattualismo istituzionale”, che Ezio Vanoni costruì come pensatore e come leader politico e legislatore, come variante operativa del contrattualismo fiscale.

Senza la base nel contrattualismo fiscale economico il contrattualismo fiscale istituzionale è privo di fondamenta teoriche “pure”. Ma il contrattualismo fiscale economico non può essere attuato, nel modo imperfettista, con cui è in concreto attuabile senza quello istituzionale, perché in sua assenza il contribuente non avverte il patto implicito di cooperazione fra fisco e contribuente, per il concorso al finanziamento dei bisogni collettivi.

L'attualità del pensiero di Vanoni

FRANCO GALLO

Poche parole vorrei spendere per presentare questa importante iniziativa dedicata ad uno dei maestri del nostro diritto tributario e, sul piano politico, uno degli artefici dell'Italia del dopoguerra. Vorrei sottolineare, soprattutto, quanto il suo essere cattolico abbia inciso sul pensiero del giurista che non disdegnava, sulla scia segnata da Benvenuto Griziotti, lo studio dell'economia pubblica. È questa, del resto, una caratteristica della maggior parte degli studiosi della scuola pavese che sono sempre intervenuti indifferentemente nelle materie della finanza pubblica e del diritto tributario. Basti pensare, solo per fare un esempio, ai fondamentali scritti dell'economista Francesco Forte sul principio costituzionale di capacità contributiva.

Siamo tutti cresciuti sotto l'insegnamento dei principi fondamentali del cristianesimo, che sono la solidarietà, la sussidiarietà e la garanzia del bene comune. Non possiamo, quindi, non apprezzare istintivamente l'attualità di un pensiero, come quello di Ezio Vanoni, fortemente ispirato a tali principi. Non è necessario, del resto, essere cristiani professanti o aver letto Socrate per avvertire che una vita non sottoposta a verifica in termini di valore non vale granché e che, se vogliamo che questa verifica avvenga, è necessario muoverci nella direzione indicata negli anni Cinquanta del secolo scorso da Vanoni con i suoi scritti e con l'azione di governo. Dobbiamo, cioè, non solo accordarci sul significato di "giusto" e di "bene" e di "equità distributiva", ma convincerci anche che nelle democrazie parlamentari spetta al potere pubblico, allo Stato, alla politica fissare i confini della libertà economica e dosare ragionevolmente gli strumenti da utilizzare perché una società sia più giusta nella libertà e ciascuno abbia diritto ad un'esistenza dignitosa.

Questo passaggio è cruciale nel pensiero del Vanoni cattolico: se ci sono disuguaglianze endemiche, la loro riduzione deve essere al primo posto tra gli obiettivi etici di politica economico-sociale che lo Stato deve perseguire nel rispetto dei diritti

fondamentali dei suoi cittadini.

Ed è in questo contesto che il tributo si rivela per Vanoni un indispensabile strumento di politiche distributive. Esso è, insieme alla spesa, il più duttile degli strumenti che uno Stato efficiente ha a disposizione per superare le disuguaglianze, realizzare i valori solidaristici e promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Sitenga presente che ai tempi di Vanoni il tributo fiscale era ancora considerato una sorta di *premium libertatis* o, al più, l'altra faccia negativa del costo dei diritti. Egli è stato uno dei primi a capire che il tributo deve essere, invece, uno per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela dei diritti sociali. Come diceva spesso, si tratta non di vedere quanta parte dei servizi pubblici è consumata da ogni individuo per prelevarne il prezzo corrispondente, ma «di determinare quanta parte dello sforzo comune deve essere sopportato da ogni singolo, secondo i concetti politici, etici, giuridici, economici dominanti in un determinato Stato, in un determinato momento».

Egli ha portato avanti, sin dalla fine degli anni Quaranta, questo discorso, sottolineando – sono le sue parole – l'inadeguatezza del «mercato concorrenziale tanto ad affrontare i problemi dell'accumulazione e dello sviluppo equilibrato, quanto a produrre una redistribuzione della ricchezza eticamente accettabile». E da questo doppio grado di inadeguatezza egli faceva derivare quella che, a suo avviso, doveva considerarsi, nell'Italia uscita dalla seconda guerra mondiale, una delle indicazioni fondamentali, d'ordine anche morale, in tema di politica economica e fiscale, e cioè avere «un ordinamento tributario che corregge gli esiti del mercato pur nel rispetto della concorrenza e delle libertà economiche, che attribuisce al tributo una funzione di giustizia sociale in attuazione del principio costituzionale di uguaglianza e che disciplina il dovere di concorrere alle spese pubbliche come dovere di solidarietà».

È lapidario in questo senso il suo saggio su *La finanza e la giustizia sociale*, contenuto nella pubblicazione del 1976 curata da A. Tramontana (*Scritti di finanza pubblica e di politica economica*). In tale scritto egli dice che «La finanza, attraverso il tributo, può intervenire in una politica tendente al fine di attuare una maggiore giustizia sociale, indirizzando la propria azione redistributiva nel senso di ridurre le disuguaglianze nella ripartizione della ricchezza, di dare stabilità al risparmio, di favorire il determinarsi delle migliori condizioni per l'occupazione e per l'incremento dei salari».

È su questi valori che egli, quale ministro, ha costruito la legge sulla perequazione tributaria del '51 ed è a questi valori che, dopo la sua morte, si sono ispirati Il

Testo Unico delle Imposte Dirette del 1958 e la riforma fiscale del 1971 concepita da persone di alto livello culturale e morale come Bruno Visentini, Cesare Cosciani, Gino De Gennaro, Antonio Berliri e da professori come Sergio Steve, Antonio Pedone, Francesco Forte e altri ancora. Se, poi, gli obiettivi che con detta riforma questi uomini si erano prefissi non sono stati raggiunti o sono stati raggiunti solo parzialmente è un altro discorso, che si è a lungo dibattuto in questi ultimi anni e che non è certo il caso di riprendere in questa sede. Vale, invece, la pena di sottolineare che le considerazioni svolte all'epoca dal cattolico Vanoni sono collimanti sul piano etico, sia con quanto sostenuto, nei primi anni del 2000, dal Cardinale Carlo Maria Martini e dagli esperti cattolici raccolti intorno a lui, sia col migliore pensiero laico degli ultimi cinquant'anni.

Martini arriva infatti a definire, in perfetta armonia con Vanoni, la contribuzione fiscale come «un gesto fondamentale per la creazione delle condizioni di un benessere condiviso». Nella relazione della commissione *Giustizia e Pace*, da lui istituita nella diocesi di Milano, il tributo è considerato, in particolare, un «concorso attivo al processo di formazione e redistribuzione delle risorse, grazie alle quali promuovere i beni e i servizi della convivenza civile. In quanto parte della società – e, conseguentemente, in nome della propria responsabilità per il bene comune –, ogni soggetto contribuente è, quindi, chiamato a dare l'apporto da lui dovuto insieme con gli altri contribuenti, facendosi carico delle ragioni dei bisogni dell'intera collettività e dei mezzi con cui soddisfarli». E questo - si badi bene - ribadisce il Cardinale Martini, «non soltanto in omaggio alla continua ripetizione di imperativi morali pur validi in sé, ma anche sulla base sperimentabile di una convivenza legata all'ottenimento di vantaggi maggiori e più duraturi di quelli che potrebbero derivare da comportamenti chiusi nel breve raggio dell'interesse individualistico¹».

Il pensiero laico, da parte sua, converge sul punto con quello cattolico di Vanoni e Martini. Filosofi, economisti e giuristi - non tutti necessariamente di matrice egualitarista - come John Rawls, Paul Krugman, Amartya Sen e Ronald Dworkin concordano, seppur per vie diverse, sulla centralità della giustizia sociale e distributiva, giungendo alla conclusione che il tributo limita la libertà, i diritti proprietari e le stesse potenzialità economiche dell'individuo, e in ciò sta indubbiamente un sacrificio individuale; per aumentare però la libertà stessa e il godimento dei diritti, e in ciò sta la funzione promotrice del tributo medesimo nell'ottica dell'equo riparto e dell'etica

1. Commissione diocesana "Giustizia e Pace", *Sulla giustizia fiscale*, Milano, 2000, 18, 19.

della responsabilità².

Se questi valori sono ancora da condividere, mi pare evidente che la migliore definizione etica del tributo nell'era contemporanea non può che essere quella desumibile dal pensiero di Vanoni, e cioè che giustizia o ingiustizia nella tassazione deve significare giustizia o ingiustizia in quel sistema "convenzionale" di diritti economici quale risulta dal regime legale di tassazione. Il che, con riferimento alla situazione attuale, equivale a dire che i diritti economici devono essere riconosciuti, tutelati e garantiti come imprescindibili e naturali strumenti dell'autonomia privata e del mercato, ma, nel contempo, devono essere bilanciati, conformati e intrecciati con le regole, le leggi e le "tecniche" disegnate dallo Stato per assicurare altri diritti, altri valori e altre forme di ricchezza immateriali, come il benessere e la giustizia sociale, la sicurezza delle aspettative e la promozione dello sviluppo. Se i nostri padri non avessero seguito questa strada, se non avessero promosso l'equità di quello che gli economisti chiamano lo "scambio fiscale", avremmo avuto sicuramente una società senza coesione sociale, con minore considerazione dei rapporti interpersonali e con scarsa formazione di capitale umano.

2. J. Rawls, *A theory of justice*, Cambridge, MA, 1999, 19-26, trad. it., *Una teoria della giustizia*, Milano, 1998; P. Krugman, *Meno tasse per tutti*, trad. it. Milano, 2001, 7 ss.; A. Sen, *Lo sviluppo è libertà. Perché non c'è crescita senza democrazia*, trad. it. Milano, 2000; Id., *La libertà individuale come impegno sociale*, trad. it., Roma, Bari 1997, 25, 26; R. Dworkin, *Virtù sovrana, teoria dell'eguaglianza*, trad. it., Milano, 2002.

Vanoni: un esempio moderno di come si serve il cambiamento d'epoca

LORENZO LEUZZI

1. Sforzo di Vanoni: allargare gli orizzonti della razionalità

Ciò che mai è stato messo in discussione analizzando la figura di Ezio Vanoni è stato il suo impegno a servire il cambiamento d'epoca che ha subito l'Italia in conseguenza della fine della guerra.

Tuttavia, non è mai stata approfondita la figura di Vanoni per comprendere in che modo e fino a che misura la sua fede ha aiutato la sua opera di giurista e politico.

In altre parole, se è vero che la sua opera è stata da tutti apprezzata, è possibile che Vanoni sia stato in grado di rimanere coerente con la sua formazione cristiana anche quando laicamente ha preso decisioni per il bene di tutti?

In altre parole, guardando alla figura di Vanoni, si può parlare di interrelazione tra la sua fede e la ragione?

Per chiarire cosa significhi l'interrelazione tra la fede e la ragione, occorre ricordare l'invito costante di Benedetto XVI ad allargare gli orizzonti della razionalità. Si tratta di un invito che ha suscitato grande interesse nel dibattito culturale del nostro tempo. Si può ben dire che è il primo grande invito storico-culturale del Magistero dell'inizio del terzo millennio e, per quanto è possibile conoscere, una delle più significative proposte di ricerca.

Gli intellettuali sono stati sorpresi da questa insistenza del Papa, a tal punto da non poter eludere la questione e di non vergognarsi di manifestare un certo senso di stupore.

Si può ben dire che la reazione questa volta, al di là delle solite sortite preconcepite verso tutto ciò che viene da un'autorità religiosa, è stata meno frettolosa e più responsabile.

Perché il Papa pone la questione della razionalità come pilastro per un vero

rinnovamento della Chiesa e della società?

Dov'è la novità? Ma soprattutto, perché essa riguarda la vita della Chiesa e il futuro del Cristianesimo?

Questa proposta, alquanto imprevedibile, ha creato non poco scompiglio nella cultura laica che vorrebbe conservare il primato della custodia della ragione e vede nella posizione di Benedetto XVI non solo una conferma della rinascita della religione, ma una novità che può avere risvolti anche nella comprensione della struttura laica della modernità. Si tratta dunque di una proposta che, con onestà intellettuale, è accolta con preoccupazione perché la questione sollevata dal Papa non riguarda più il tradizionale confronto della fede con la ragione, ma coinvolge la stessa comprensione dell'esperienza religiosa, smascherando, in tal modo, le contraddizioni di un certo tipo di razionalità.

La cultura laica, infatti, abituata al confronto con una religione statico-sacrale incontra difficoltà a confrontarsi con una religione che ha la pretesa di portare nel suo DNA la vera dinamicità del processo conoscitivo della ragione, a tal punto da essere, in un certo senso, l'unico soggetto storico capace di promuovere il suo vero sviluppo.

2. La responsabilità storica del Cristianesimo

Benedetto XVI, con il suo Magistero, ha aperto, così una nuova fase del confronto tra fede e ragione di portata storica, in particolare tra Cristianesimo e razionalità, che non può limitarsi all'allargamento degli aspetti quantitativi del processo conoscitivo, ma lo pone su un nuovo livello qualitativo diverso e finora inesplorato, qual è quello del confronto con la dinamicità della realtà umana esistenziale.

È tale confronto che esige un nuovo allargamento della razionalità.

La cultura laica, quella che desidera essere fuori dal gioco delle ideologie, considerate superate o storicamente sconfitte, non è in grado di comprendere questo passaggio epocale. Se si addentra nelle vicende storico-culturali con le tradizionali categorie illuministiche, subisce la religiosità delle prassi sociali antirealistiche, creando una profonda confusione tra ciò che è scientifico e ciò che è fede. Se resta fuori dal dibattito propone affermazioni astratte, insignificanti per la vita dell'uomo, chiudendosi in una torre d'avorio estranea a ogni contesto culturale.

Il dibattito tra Creazionismo ed Evoluzionismo è un segno evidente di questa

confusione, dovuta al fatto che la cultura laica non è più in grado di distinguere tra ciò che è scientifico e ciò che è fede religiosa sia con riferimento al mondo fisico che alla realtà storica. Tale difficoltà non riguarda più il tradizionale campo di ricerca circa l'esistenza di Dio, ma nasce e assume dimensioni nuove in riferimento alla complessa e subdola fede delle prassi storiche, in cui la razionalità scientifica è trascinata, con una forza molto più persuasiva e più diffusiva, nella forza dinamica di quella fede la cui matrice non è più il Cristianesimo o la religione, ma la prassi che costruisce la nuova situazione storica dell'uomo.

Si è spettatori di un dibattito veramente tragicomico, in cui gli attori pensano di essere protagonisti ma in realtà è la prassi sociale il vero attore. Tra lo scienziato sprovvisto che continua a cercare fuori dal contesto storico e lo scienziato che pensa di aver finalmente chiuso il cerchio della razionalità, la questione della verità scivola via dall'ambito tradizionale del rapporto tra fede e scienza per annidarsi e nascondersi nel cuore dell'uomo, dove la domanda non può essere elusa e dove ogni uomo si interroga sul mistero di se stesso e della realtà che lo circonda. Nessuna forza sociale, economica o politica, potrà annientare questa domanda.

Questo mistero annidato nel cuore dell'uomo deve essere difeso e protetto, perché la questione della razionalità appartiene al mistero dell'uomo, alla sua dignità e alla sua verità più profonda. In ultima analisi non è una questione estrinseca che dall'esterno investe l'uomo, ma si tratta di una realtà che gli appartiene ontologicamente.

Se la scienza, che costituisce il luogo privilegiato della ricerca della razionalità, per raggiungere l'obiettivo della certezza della conoscenza, creasse una profonda frattura con il mistero dell'uomo, allora il rischio che la razionalità l'abbandoni è grande. Purtroppo siamo spesso spettatori di questa defezione: sia lo scienziato utopistico romantico dei secoli scorsi, sia lo scienziato di fede praxiologica sono accomunati nella tragica esperienza dell'abbandono della razionalità.

Tutto ciò è fonte di una profonda preoccupazione per Benedetto XVI, perché l'uomo ha bisogno di una scienza che sia capace di scoprire la vera razionalità e che non si lasci strumentalizzare dalle prassi storiche.

Tale apprensione, tuttavia, si estende anche all'altro versante del rapporto: quello della fede e del Cristianesimo.

Se la scienza vuole conservare il suo percorso di ricerca nella e con la razionalità, essa non può non incontrare il mistero dell'uomo, sollecitando, talvolta anche involontariamente, il Cristianesimo a manifestarsi in quella verità che lo contraddistingue

da ogni altra esperienza religiosa mistico-simbolistica: quella cioè di essere sorgente di una razionalità che non solo si confronta e dialoga con la fede, ma che si fa anche promotrice di uno sforzo conoscitivo, basando la sua radice nella intelligibilità del reale.

Infatti l'apertura del Cristianesimo alla razionalità non è un'esigenza estrinseca, quasi che i due mondi, quello della ragione e della fede, fossero paralleli, ma è ontologicamente insita nel suo esistere, perché l'obiettivo fondamentale della ricerca è la verità dell'uomo. Il Cristianesimo cerca la razionalità non per semplici finalità apologetiche, ma per fedeltà alla struttura della verità dell'uomo che si svela pienamente nel mistero del Verbo incarnato. Benedetto XVI ha riaffermato l'insegnamento del Concilio Vaticano II con questa efficace affermazione: «Il Verbo di Dio, facendosi carne in Gesù Cristo, si fece anche storia e cultura».

La crisi del rapporto tra fede e ragione non solleva soltanto una preoccupazione culturale o pastorale, ma si pone al centro della difficoltà di comprendere la nuova situazione storica dell'uomo, per la quale sia la cultura laica sia il Cristianesimo sono chiamati a percorrere vie nuove perché la ragione torni a essere forza di apertura alla realtà e la fede eviti di rinchiudersi nell'irrazionale.

Il legame che si va manifestando tra forme di irrazionalità della fede cristiana e quelle della scienza veicolata dalla cultura laica, è il vero dramma della nostra epoca.

Un tale rapporto infatti non solo mette in pericolo il futuro del Cristianesimo, trasformandolo in una esperienza mitico-simbolistica, con i suoi riti e la sua etica, ma prelude alla crisi definitiva della ragione, in quanto potrà trovare nelle religioni, trasformate in sentimento un alleato apparentemente affidabile, ma che si rivelerà come un nemico mortale. Sarà questa ambigua alleanza con le religioni la via attraverso cui la ragione sarà accecata, perché perderà la capacità di conoscere la nuova situazione storica dell'uomo.

Tuttavia, una religione senza un connaturale rapporto con la razionalità poteva esistere in passato, quando le forme sacrali potevano convivere con la società statica.

Nell'attuale contesto storico, senza questo legame con la razionalità, la religione deve definitivamente rassegnarsi alla sconfitta della sua presenza storica, rifugiandosi nel mondo del mito o del sentimento. Di qui la profetica affermazione del Papa a Regensburg: «Non agire con il *logos* è contrario alla natura di Dio». Mentre si fa urgente la richiesta di una nuova razionalità, la cultura contemporanea viaggia su un binario che pone a serio rischio l'identità della religione e della ragione.

Allargare gli orizzonti della razionalità non è, pertanto, un programma di

semplice adeguamento della riflessione filosofica e teologica, ma inizio di un nuovo percorso intellettuale che costituisce la prima forma di carità che il Cristianesimo è chiamato a svolgere, perché la fede sia vissuta in pienezza come virtù teologale e perché l'uomo possa essere protagonista del proprio tempo, possedendo una razionalità adeguata.

Di fronte a questa nuova richiesta storica, espressa dalle parole di Benedetto XVI, diventa urgente far emergere la responsabilità specifica del Cristianesimo che è quella di farsi carico di indicare quale percorso debba compiere la teologia perché si possa ristabilire, in modalità nuove, il legame tra fede e ragione, rilanciando così le loro specifiche potenzialità conoscitive.

3. Il contesto teologico e la via del realismo

Per comprendere il contesto teologico nel quale si pone la proposta di Benedetto XVI bisogna partire dal fatto, non sempre così evidente, che nell'attuale situazione storico-culturale il Cristianesimo non può più eludere la sfida più impegnativa e fuori moda, per usare una definizione del teologo Ratzinger: quella cioè di verificare e di riproporre la sua pretesa veritativa.

Si tratta di una scelta per certi versi dolorosa, ma inevitabile: nelle società statico-sacrali il dialogo e il confronto con e tra le religioni o, per maggiore precisione, la promozione del pluralismo religioso, avevano un senso e una motivazione teologica e culturale. Oggi una simile scelta, non precisata nei contenuti e nei contorni, può mettere in difficoltà il desiderio di Dio e di eternità dell'uomo, cui le religioni hanno tentato e tentano di dare una risposta.

Il politeismo religioso nella società dinamica, infatti, rende molto più complesso il dialogo tra le religioni: siamo di fronte, parafrasando una definizione del sociologo Zygmunt Bauman, a una sorta di liquidità religiosa, per cui tutto è religioso e nello stesso tempo privo di quella trascendenza che fa delle religioni l'esperienza più importante e decisiva per la vita dell'uomo.

Il Cristianesimo, ponendo la questione veritativa di se stesso, non compie un atto di irriverenza verso le altre religioni, ma entra decisamente nella nuova situazione storica dell'uomo, per capire e offrire un suo contributo originale e di servizio alla società e alle stesse religioni: agire con il *Logos* per evitare che prenda il sopravvento «la dichiarazione secondo cui Dio non sarebbe legato neanche alla sua stessa parola e che

niente lo obbligherebbe a rivelare a noi la verità. Se fosse sua volontà, l'uomo dovrebbe praticare anche l'idolatria». Tale preoccupazione deve unire tutte le religioni e gli uomini religiosi, perché la nuova situazione storica dell'uomo impone il riferimento a Dio in modo più impegnativo di quanto non avveniva in passato.

Posta tale premessa, è possibile verificare se le attuali linee di tendenze teologiche in atto nel Cristianesimo siano in grado di accogliere e di rispondere positivamente alla proposta di Benedetto XVI, quella cioè di «allargare gli orizzonti della razionalità».

Esaminando l'attuale contesto teologico, a cominciare dalla scarsa attenzione che la teologia ha riservato all'*Enciclica Deus caritas est* e constatando, per quanto è tutt'ora possibile conoscere, la prevalente interpretazione spirituale ed educativa riservata dai teologi all'*Enciclica Spes salvi*, bisogna affermare con senso di responsabilità e di amore verso la Chiesa, che sia la linea di ricerca, che può essere indicata come teologia razionale, sia quella che può essere racchiusa nella definizione di ragione teologica non sono in grado di avviare nuovi percorsi di ricerca. Esse sono datate storicamente e si rivelano incapaci di sostenere attivamente le dinamiche dell'evangelizzazione e culturalmente sterili.

Perché la teologia razionale o la ragione teologica non sono in grado di aprire la strada per rispondere a questa nuova richiesta storica?

Non sono, attualmente, considerate le vie maestre per un dialogo fecondo tra fede e ragione?

Per rispondere a queste impegnative domande e comprendere in profondità la novità della proposta di Benedetto XVI bisogna incamminarsi verso un itinerario che sia in grado di individuare l'origine di quel fenomeno culturale, che va al di là dell'ambito specificamente filosofico e teologico, che può essere definito come pregiudizio antirealistico e le motivazioni della sua costante e crescente presenza nella riflessione filosofica e teologica. Infatti tale pregiudizio, che ha resistito anche al robusto progetto di rinascita della scolastica, a differenza del passato, porta con sé conseguenze devastanti perché blocca lo sviluppo di una nuova riflessione filosofica e teologica adeguata alla società contemporanea e, di conseguenza, rende sterile la cultura di ispirazione cristiana.

Non deve sorprendere che Giovanni Paolo II prima, e Benedetto XVI oggi, fanno del realismo filosofico e teologico la strada profetica della nuova evangelizzazione.

Ma senza trovare, almeno per il momento, entusiasti discepoli.

Ciò non deve meravigliare. Infatti per superare tale pregiudizio e rilanciare la

riflessione filosofica e teologica è necessario interrogarsi sulla capacità del Cristianesimo di interpretare e orientare quella realtà che si è imposta con la rivoluzione Industriale, che certamente può essere definita con il termine di modernità non già nel senso puramente socio-culturale, ma nel vero significato di nuova situazione storica dell'uomo. È il cuore della riflessione teologica del Cristianesimo contemporaneo.

La nuova situazione storica dell'uomo, che d'ora in poi sarà definita con il termine modernità non è affatto estranea all'esperienza cristiana. Anzi essa può essere compresa e interpretata dal Cristianesimo con la stessa capacità con cui agli albori del suo cammino storico ha interpretato la condizione storica dell'uomo che può essere definita, in senso metafisico, naturale. Il Cristianesimo si è fatto garante della razionalità del cosmo e dell'uomo, sia attraverso l'interpretazione scientifica, sia attraverso la riflessione metafisica del dato naturale, compresa evidentemente anche la natura umana.

Il Cristianesimo, in passato, con il suo realismo filosofico e teologico ha posto le premesse della crescita culturale dell'uomo, attirando verso di sé le varie culture e religioni.

Senza mai confondere la fede con la ragione, ha sviluppato il sapere teologico e il sapere scientifico, avendo come oggetto di indagine il *datum*, la realtà naturale, offrendo quella umiltà sapienziale che, nonostante diversi e contrastanti tentativi di ricerca, riportava ogni ambito del sapere in quella unità che è propria dell'ente in quanto ente.

Lo sviluppo della conoscenza scientifica è frutto della coscienza di essere di fronte al *datum*, che era patrimonio del cammino dell'umanità anche quando le religioni, strumentalizzate, talvolta, per fini politici, si presentavano con modalità mitiche. La convinzione che la razionalità era nel *datum*, superando le incertezze e gli sforzi delle culture pre-cristiane, è stata un dono decisivo del Cristianesimo all'umanità: si poteva cercare perché il *datum* è una realtà con una consistenza ontologica, e non una finzione.

In diversi modi e per diverse vie tutto convergeva nella realtà, quella che il Cristianesimo non assorbiva, ma garantiva come realtà vera, meta-fisicamente e teologicamente indagabile.

Questa fatica dell'uomo, sostenuta dalla fede cristiana e da altre forme religiose, pensiamo all'ebraismo e all'islam, ha dato una spinta decisiva allo sviluppo dell'*homo faber*, cioè ha messo questi nella condizione di Produrre il *factum* a tal punto che ciò che l'uomo realizzava si poneva non più accanto a lui, ma in una posizione di alterità. Il *factum* pian piano non solo si è sviluppato nella sua dimensione oggettuale, ma ha posto le premesse per essere la realtà che, essendo dinanzi a sé, può essere controllata e verificata a tal punto che l'uomo può considerarsi il vero creatore. Il *factum* è ciò

che l'uomo può conoscere con precisione e come tale è l'oggetto di fronte al quale e mediante il quale l'uomo diventa veramente protagonista.

Dal *datum* al *factum*. Si è passati da una realtà naturale, il *datum*, a una realtà prodotta: il *factum*. Mentre il *datum* era una realtà già garantita sul piano naturale e metafisico, il *factum* poneva un nuovo problema, cioè la nascita di una dualità: il soggetto che produce e il prodotto.

Come conservare il rapporto tra soggetto e oggetto?

Nasce così il lungo cammino costellato da una serie di tentativi che si proponevano di tenere unite le due realtà. Finché il *factum* ha conservato un rapporto diretto con l'uomo, in modo da garantirgli la possibilità di conservare una capacità di dominio, il soggetto ha conservato la capacità di non consumarsi nell'oggetto. E il tempo della razionalità etica, in cui, mediante la norma, garantita dal Cristianesimo e dalle altre forme religiose, l'uomo ha guidato il suo rapportarsi con il *factum*.

Il tentativo kantiano costituisce, a riguardo, la proposta che ha lasciato una traccia molto importante nel pensiero dell'umanità. Kant ha cercato di garantire la razionalità scientifica applicata sia al mondo fisico che al mondo oggettuale, il *factum*, affidando all'imperativo categorico il compito di bloccare il *factum* tutte le volte che valicava il confine della moralità. L'uomo diventa sì protagonista della conoscenza, ma nello stesso tempo deve obbedire alla norma etica: estrinsecismo morale.

Una tale soluzione, tuttavia, non poteva eludere la domanda circa l'individuazione dei contenuti della moralità.

Il pensiero kantiano ha avuto il suo grande sviluppo, finché si sono realizzate due condizioni. La prima è il permanere di una questione antropologica di tipo statico-naturalistico, la seconda è che il Cristianesimo si facesse carico di garantire la consistenza metafisica del reale, a cominciare dal principio di creazione.

Il Cristianesimo in questa nuova fase della storia dell'umanità, in qualche modo, si è sentito a suo agio, dal momento che la vita cristiana è per sua natura portatrice di una moralità illuminata dalla fede e, nello stesso tempo, dalla razionalità statico-naturale. Alla domanda di moralità richiesta dalla società statico-sacrale il Cristianesimo ha risposto offrendo il suo servizio di animazione etica, fino al punto di rischiare di trasformarsi in una religione puramente etica.

Tale tentazione è stata così forte che una parte della comunità cristiana, prima ancora della proposta kantiana, ha deciso di rifiutare tale prospettiva di ridurre il Cristianesimo a garante e a promotore della razionalità del reale, che ha sostenuto la

norma etica come espressione dell'*agere sequitur esse*, imboccando la strada della sola fide, che, se da un lato cercava di rilanciare il primato della fede, dall'altro ha aperto la strada all'etica del dovere, separandola da ogni riferimento al *datum* e arenandosi nel formalismo etico. La Riforma certamente nasce da un'esigenza spirituale, ma in realtà va compresa come fenomeno antropologico, prima ancora di essere un'esperienza religiosa.

Il Cristianesimo cattolico, non seguendo la strada della Riforma, ha voluto continuare nello sforzo di tenere unite le due razionalità, scientifica ed etica, con il grande rischio di scoprirsi al proprio interno, cioè di emarginare la fede dal momento che con il passare del tempo fede dalla pressione *factum* si faceva più ampia e complessa e la richiesta etica diventava sempre più esigente. Di qui la crisi prevedibile della neoscolastica.

Quando appare il pensiero kantiano la crisi del Cristianesimo è ormai all'orizzonte, in quanto la strada dell'eticità le imponeva una forte accentuazione della razionalità etica a tal punto da dimenticare il suo essere religione *logos-Verbo* che fin dall'inizio le aveva garantito l'originalità e la diffusività. Il processo della divaricazione tra fede e ragione raggiungeva il suo apice.

Certamente la scelta della Riforma aveva una sua ragion d'essere, ma la perdita della dimensione metafisica ha ridimensionato la sua capacità di rispondere alle attese di Kant, manifestando, nei tempi successivi, le difficoltà di sostenere la razionalità etica, il cui bisogno è sempre stato vivo nella cultura di matrice illuministica. L'interpretazione del *factum* nella prospettiva etica non solo ha reso difficile la conservazione di un vero legame tra l'uomo e l'oggetto da lui prodotto, favorendo il primato ora dell'uno ora dell'altro, ma non era e non è in grado di capire il *faciendum* che ormai si sviluppava nella società.

Il Cristianesimo cattolico ha il grande merito storico di aver garantito, per lunghi secoli, la stabilità della persona umana tra il *datum* e il *factum*, favorendo la sua unità metafisica contro ogni forma di annientamento o di frantumazione esistenziale. Ma oggi ciò non è più sufficiente poiché si impone un allargamento della stessa questione antropologica.

Il *faciendum*, infatti, non è un semplice allargamento, sia pure qualitativo, del *factum*, ma è la manifestazione di quel bisogno di arricchimento ontologico che l'uomo porta con sé, unica realtà del creato, ed esso può realizzarsi solo nella dinamicità della realtà storica. Tale esigenza non nasce in un determinato periodo storico, che può essere identificato nella rivoluzione industriale, ma era già potenzialmente in essere nella persona umana, la quale può esistere solo come soggetto storico. La nuova situazione storica dell'uomo, cioè il farsi dell'uomo nella storia, il *faciendum*, e non solo il fare

dell'uomo nella storia, il *factum*, impone una nuova indagine ontologico-metafisica. Dal momento che il *datum* veniva svuotato metafisicamente e il *factum* era considerato come la sola realtà che l'uomo può conoscere, l'unica via per rispondere alla nuova esigenza di interpretazione del *faciendum* era quella antirealistica attraverso la via del dualismo antropologico, non semplicemente metodologico, ma gnoseologico.

Il Cristianesimo era così emarginato dalla storia. Il successo e il declino della cultura illuministica che, come già accennato, ha seguito le sorti del Cristianesimo, sono riconducibili a questa perdita della capacità interpretativa della nuova realtà storica, di cui la dinamicità è la sua prima manifestazione fenomenologica ed esistenziale. L'interpretazione antirealistica del *faciendum* cioè della realtà storica, è la vera origine del relativismo e del nichilismo, che non ha nulla a che vedere con le teorie di illustri pensatori degli ultimi secoli.

Tale situazione è sotto gli occhi di tutti. Il Cristianesimo cattolico pur con il grande limite di essersi appiattito sulla realtà storico-statica anche nel periodo in cui questa si trasformava lentamente da statica in dinamica, tuttavia ha conservato in sé la potenziale capacità di comprendere e servire il grande passaggio storico che ormai si è consolidato, cioè dal *factum* al *faciendum*.

Infatti la cultura cattolica di fatto ha conservato, nel suo dinamismo spirituale ed ecclesiale, pur minacciato dalla staticità della realtà storica e dalle difficoltà interpretative della teologia e della filosofia anche di ispirazione cristiana, la sua originalità di essere religione del *logos*, e quindi è, o dovrebbe essere, nella condizione più favorevole per poter comprendere che il passaggio dal *factum* al *faciendum* non è un evento estraneo al Cristianesimo o addirittura, come taluni vorrebbero, contro il Cristianesimo.

Il *faciendum* pone una questione di razionalità connaturale all'esperienza cristiana; anzi esso apre la strada per rilanciare il Cristianesimo che per tanti secoli ha dovuto sacrificare la sua capacità di indicare la nuova razionalità del reale, limitandosi a offrire al mondo la sola razionalità etica. Il *faciendum* con la sua razionalità è la via per ricomporre una nuova sintesi tra fede cristiana, razionalità del mondo naturale (*datum*) e razionalità della realtà storica, sia nella sua dimensione statico-sacrale che in quella dinamico-praxiologica (*faciendum*).

Il *faciendum* non è qualcosa d'altro rispetto all'uomo, ma è espressione della sua realtà storica, anzi è la sua realtà esistenziale, Intesa non solo fenomenologicamente, ma soprattutto ontologicamente. E ciò che distingue l'uomo da ogni altro essere nel creato: solo l'uomo si storicizza, gli altri esseri sono nella storia, ma non sono realtà storica.

4. Il Cristianesimo di fronte alla dinamicità

Il Cristianesimo è chiamato a svolgere un servizio identico a quello offerto ai suoi albori. Se nei primi secoli ha portato a compimento - purificando e valorizzando - la riflessione e il cammino dell'uomo attraverso l'annuncio che il *Logos* è il Verbo, che la razionalità del reale trovava il suo fondamento nel Verbo incarnato, oggi il Cristianesimo deve portare a compimento, con la stessa passione per il servizio, la riflessione e il cammino dell'uomo posto in modo più drammatico non di fronte al mondo naturale, ma a quello storico-dinamico, ossia a quella grande e meravigliosa realtà che segna il passaggio dall'*homo faber* all'uomo costruttore.

A questo punto dell'itinerario si può comprendere il vero senso dell'invito del Papa ad allargare gli orizzonti della razionalità. Non si tratta di ritornare alle antiche dispute sul rapporto tra fede e razionalità scientifica, oppure tra fede e razionalità etica, ma di avviare una nuova riflessione circa la razionalità della prassi.

Affinché ciò possa avvenire è necessario, come in passato, cercare nel Cristianesimo la via di questo percorso, accogliendo le sollecitazioni del pensiero contemporaneo, le quali non devono essere accolte nella loro manifestazione fenomenologica, ma nella loro capacità rivelativa della realtà. Solo così può nascere un confronto fecondo con il Cristianesimo e solo così lo si potrà aiutare a riflettere.

È il metodo realistico che ha caratterizzato il pensiero dei grandi Padri e Maestri della Chiesa, primi fra tutti sant'Agostino e san Tommaso d'Aquino.

Cosa c'è dietro l'idealismo dialettico o il positivismo evoluzionista? Si tratta di semplici riflessioni filosofiche o sono tentativi di risposta a una realtà nuova? E di quale realtà si tratta?

Le stesse domande se le sono poste i grandi pensatori cristiani di fronte al pensiero greco, ebraico e arabo.

È il pensiero che si fa tradizione, nel senso che si fa sapienza.

Ora la tradizione con la quale il Cristianesimo si è confrontato all'inizio era quella del realismo statico, dell'ente in quanto ente, mentre oggi si trova di fronte a un pensiero che sembra indicare una realtà dinamica ossia il *faciendum*.

Il pensiero contemporaneo rivela questa nuova situazione storica, che non si esprime secondo una specifica prospettiva filosofica, ma secondo una linea costante di ricerca che si consolida sempre più, e che pone l'attenzione sul fatto che la realtà storica ha bisogno di una nuova chiave interpretativa.

Come in passato il Cristianesimo ha offerto al mondo la via per comprendere il realismo statico, oggi è chiamato a offrire la via per comprendere la vera natura della dinamicità.

L'oggetto, oppure, per usare un termine del teologo Ratzinger, il luogo teologico e filosofico dell'evidenza non è il *datum*, ma il *faciendum* il cui errore interpretativo può assorbire e annullare non solo il *factum*, ma anche il *datum*.

Se il *faciendum* appartiene al mistero dell'uomo e non semplicemente al mondo della tecnica, è necessario approfondire la sua dimensione antropologica e verificare se il Cristianesimo è in grado di interpretare questa nuova evidenza, storica e metafisica nello stesso tempo.

In altri termini, se in passato il Cristianesimo ha offerto mediante l'annuncio del *Logos-Verbo* la chiave interpretativa della creazione, e quindi del *datum* e di conseguenza del *factum*, si impone la domanda se il *Logos-Verbo* possa esserlo anche del *faciendum*.

Il punto di partenza per discernere una via di ricerca è la vita nuova in Cristo, piena storicizzazione dell'uomo. Infatti la vita nuova ridona all'uomo, gratuitamente, la capacità di arricchirsi ontologicamente, mediante l'essenzializzazione della sua esistenza. E la fine del tempo dell'astrazione e, quindi, dell'analisi e l'inizio del tempo del concreto, ossia della sintesi.

L'esistenza umana è storica; ma perché ciò si realizzi in pienezza, nel senso che l'uomo può realmente uscire dalla sua contingenza nella quale lo pone la sua essenza e storicizzarsi in modo tale da costruire una nuova realtà, è necessario che l'esistenza non solo non si separi dall'essenza, ma sia manifestazione di una nuova realtà la cui essenza non sia solo statico-naturale, ma dinamico-storica.

È precisamente ciò che avviene nel dono della vita nuova in Cristo. Cristo essenzializza l'esistenza umana per cui l'uomo viene realmente trasformato e reso capace di una esistenza storica che lo libera dalla contingenza e gli apre la strada al desiderio di uscire da se stesso.

L'uomo storicamente esistente è l'uomo che ha scoperto la sua vocazione originaria: essere costruttore della realtà storica. Cristo dona all'uomo la vita nuova che lo libera da una esistenza limitata dalla sua essenza e lo rende protagonista della storia, inserendolo in quella realtà storica per eccellenza che è la Chiesa.

Ciò significa che il Cristianesimo può comprendere il *faciendum* non solo per via intellettuale, ma soprattutto per via storico-esistenziale, quanto il *faciendum* gli appartiene perché coincide con la vita nuova donata da Cristo.

Questa capacità interpretativa del Cristianesimo è sempre stata presente nella vita della Chiesa, perché non può esistere una vita cristiana statico-sacrale. Essa è e resterà storico-dinamica fino alla fine dei tempi.

Il prevalere nella società, fino alla rivoluzione industriale, della dimensione statico-sacrale ha offuscato e talvolta coperto l'originalità del Cristianesimo, in quanto la società gli chiedeva un servizio adeguato, che nelle società statico-sacrale non poteva che essere di tipo «etico-sacrale».

Se in passato era sufficiente questo tipo di servizio, pur mettendo a repentaglio la novità del Cristianesimo, attraverso l'identificazione della salvezza cristiana con la «vita morale», oggi il Cristianesimo deve evitare di essere trascinato in terreni che non gli appartengono e dirigersi speditamente verso la realtà storica, che da sempre possiede.

La salvezza cristiana consiste nel liberare l'uomo dal pericolo che il suo desiderio di storicizzarsi si traduca in un suo annientamento nella storia, perché la sua esistenza piena dovrà essere dinamico-religiosa e non semplicemente statico-sacrale. La salvezza cristiana è storica ed eterna nello stesso tempo e, a differenza di quanto succedeva in passato, dove la società costringeva l'uomo a restare nella condizione statico-naturale, non può essere compresa nella sua pienezza senza la scoperta che Cristo raggiunge l'uomo nella sua esistenza storica concreta e non semplicemente come risposta al bisogno religioso.

Pur coperta dalla dimensione statico-naturale della società, la salvezza cristiana ha sempre operato come realtà storico-dinamica e tutti i battezzati, chi più chi meno, hanno sperimentato la novità ontologica della vita in Cristo.

La dimensione ontica e salvifica di Cristo è garanzia della vera natura della realtà storica come essere dinamico evitando la sua riduzione a divenire, come avviene nelle prassi antirealistiche, e aprendo la strada alla sua vera costruzione.

È la via per comprendere quel nuovo essere che è il *faciendum*, che coincide con la realtà umana esistenziale.

Il cristiano già conosce questa profonda esperienza, perché fin dal giorno del suo Battesimo vive questa ricchezza ontologica del suo nuovo essere.

La capacità del Cristianesimo di comprendere e servire la nuova realtà storica - il *faciendum* in quanto reale modernità - lo rende capace di promuovere il vero allargamento della razionalità. Infatti la nuova razionalità è quella del *faciendum*, ossia della nuova realtà storica, diventata dinamica.

5. **Il *faciendum* e l'allargamento degli orizzonti della razionalità**

Il rapporto tra fede e ragione deve tornare a essere vitale, come lo era alle origini del Cristianesimo, senza confusione e senza identificazione.

La fede è accoglienza di un dono, di un incontro, che trasforma la vita dell'uomo e lo inserisce nel Corpo mistico che è la Chiesa, vera realtà storico-dinamica. È questa reale esperienza storica che pone il credente nella condizione di poter capire il mondo, di possedere una razionalità capace di comprendere e costruire la società, così come nella società statico-naturale il Cristianesimo ha sostenuto e promosso la razionalità scientifica ed etica.

Allargare gli orizzonti della razionalità significa promuovere una vera e propria trasformazione culturale nella e per la società, diventata una realtà da costruire. Scoprire di abitare un mondo dinamico non è semplice e nemmeno automatico, ma implica un lungo e permanente lavoro di ricerca e di formazione che deve coinvolgere tutti gli uomini di buona volontà.

Per il credente la dinamicità non è posta al di fuori, ma è nel suo essere rinnovato, la cui nuova capacità costruttiva non è funzionale, ma reale. Lo stesso *logos* fa da fondamento alla realtà ecclesiale e alla realtà secolare, rispettivamente, con la sua dimensione salvifica e ontica: il *Logos* si è fatto carne perché gli uomini possano essere veri costruttori della storia.

È ora possibile tornare alla domanda iniziale: perché la teologia razionale e la ragione teologica non sono in grado di rispondere all'invito del Papa di allargare l'orizzonte della razionalità?

Il motivo è semplice: sono vie storicamente datate, espressione di un contesto culturale statico-naturale e quindi con esigenza etico-sacrale, la cui preoccupazione interpretativa era quella di definire i contenuti e le vie per realizzare un rapporto religioso tra l'uomo e Dio. Il razionalismo, così come il fideismo, cui tendono le due vie, avevano ragion d'essere quando la realtà si limitava al *datum* e al *factum*, offrendo, con modalità interpretative e sensibilità culturali e spirituali diverse, itinerari di vita religiosa in grado di rispondere alle attese spirituali dell'uomo.

Vale la pena ricordare che la teologia razionale e la ragione teologica possono svolgere un ruolo culturale nelle società con richieste etico-sacrali, senza però influenzare la dinamicità storica propria della salvezza cristiana.

Nel contesto attuale, invece, la teologia razionale e la ragione teologica non sono più in grado di offrire prospettive significative.

Anzi la loro sterilità storico-culturale le pone a servizio di prospettive dannose per il Cristianesimo, in quanto l'assorbimento della fede nella ragione e della ragione nella fede - che in passato originò percorsi teologici discutibili sul piano dottrinale, ma talvolta efficaci su quello esperienziale - si trasforma in un Processo deologico annullando, in tal modo, la verità del Cristianesimo: essere la religione del *Logos*.

La teologia razionale apre involontariamente al Cristianesimo la strada della sua secolarizzazione, mentre la ragione teologica lo spinge verso la sua sacralizzazione. Sono vie incapaci di affermare e giustificare che la chiave interpretativa della nuova realtà storica è il Verbo incarnato, il *Logos-Verbo*.

La salvezza cristiana non appartiene al mondo della spiritualità o della socialità, o al mondo delle idee o della natura, ma al mondo della storicità. È l'uomo storico che ha bisogno della salvezza: perché è la costruzione della propria esistenza storica il grande dramma e la grande prospettiva della vita dell'uomo.

La teologia razionale e la ragione teologica possono evidenziare i problemi dell'esistenza umana, come il bisogno di Dio, il desiderio di amare e di essere amati, il desiderio di donarsi, il senso del limite e così via, fino alla povertà dell'essere. Ma non sono in grado di afferrare la concretezza storica della salvezza cristiana e di conseguenza la vera attesa dell'uomo. Nessuna delle due vie, e altre ad esse collegate, possono penetrare nel mistero del Verbo-*Logos*, perché sono prigioniere del primato del pensare sulla realtà.

Nel mondo statico-naturale, che è il mondo dell'astrazione, tale primato poteva aver un senso, nel mondo storico-dinamico esso può interessare i circoli degli iniziati ma non gli uomini immersi nel concreto esistenziale. Il Cristianesimo esiste per questi ultimi e non per i circoli culturali: è il destino storico ed eterno dell'uomo il cuore pulsante del Cristianesimo.

6. Vanoni: cristiano dinamico che ha allargato gli orizzonti della razionalità

Ebbene, al termine di questo lungo excursus teologico e filosofico, non può che affermare l'importanza dell'unità di vita dei Cattolici e delle persone di buona volontà.

Non vi è contraddizione tra la sfera spirituale e civile, anzi, l'una è utile stru-

mento d'ispirazione dell'altra.

La concretezza e la realtà di una tale affermazione può essere riscontrata proprio guardando alla testimonianza di vita di Vanoni.

Vanoni si è impegnato a migliorare la società in cui era stato chiamato a vivere la sua esistenza.

Grazie alla sua formazione cattolica non cercò la risposta ai bisogni del suo tempo nelle ideologie; sapeva che la sua non era un'epoca di cambiamento ma il cambiamento di un'epoca e perciò era necessario trovare nella realtà la fonte d'ispirazione.

Per lui era necessario essere coerente con il *Logos/Parola*, ovvero con un semplice ma non banale principio di ragionevolezza che gli imponeva tuttavia realisticamente il confronto con il quotidiano ma anche con la natura e l'essenza dell'uomo.

In questo Vanoni fu un uomo diverso, nuovo, cattolico.

Coerente con il *Logos/Parola* non accettava il formalismo giuridico, né pensava che la legge potesse ingabbiare la realtà. La legge e le procedure dovevano spiegare la realtà e correggere le imperfezioni dell'uomo che, pur nei suoi limiti, era capace di cose buone e poteva essere degno di fiducia.

Proprio la fiducia nell'uomo presupponeva in Vanoni il rispetto profondo della dignità umana ed è per questo che si è battuto perché la Costituzione e i suoi principi "vivessero" concretamente nelle disposizioni normative di tipo fiscale, che riconoscevano la naturale propensione dei cittadini al bene comune.

Il diritto è quindi la cosa giusta e non la semplice facoltà.

Non è perciò sufficiente attribuire al cittadino la facoltà/diritto di lavorare, la facoltà/diritto di avere una famiglia, la facoltà/diritto di scegliere l'insegnamento per i figli, se poi lo Stato non solo non fa nulla in tal senso ma addirittura rappresenta l'ostacolo all'esercizio di quei diritti.

In questo senso, Vanoni sapeva che il politico come il giurista, erano costruttori, il primo di strade di giustizia, il secondo dei percorsi migliori per rendere quelle strade strumenti utili alla realizzazione della persona nella giustizia.

Pertanto, entrambi, il politico e il giurista, dovevano vivere laicamente il cambiamento d'epoca esercitando la loro funzione in modo ragionevole, attraverso un continuo confronto tra i vari strumenti legislativi pensati dal legislatore e, soprattutto, la loro idoneità alla realizzazione dei fini della comunità (*adaequatio intellectus et rei*).

Per Vanoni infatti l'uomo non è asociale; vive anzi in comunità e lo Stato deve poter assicurare la cooperazione volontaria tra i membri, contribuendo a rendere effet-

tive le giuste aspirazioni della persona.

In conclusione, Vanoni è un personaggio moderno, figlio di una tradizione di Cattolici impegnati, che si sono donati e hanno donato la loro esistenza perché erano consapevoli della loro essenza di uomini, nati non per caso e non per caso avrebbero dovuto vivere.

La preveggenza di Vanoni su ciò che era prevedibile: l'interpretazione funzionale

RAFFAELLO LUPI

1. Vanoni, studioso sociale tra diritto ed economia

Non è importante chiedersi se Vanoni sia stato un giurista o un economista, perché entrambe le etichette sono riduttive rispetto alla qualifica che mi sembra più adatta, cioè quella di studioso sociale. Che non si occupa del senso ultimo dell'esistenza, delle scale di valori indimostrabili cui ciascuno individualmente decide di credere, in modo religioso o laico. Le scienze sociali si limitano invece a guardare, da prospettive in parte diverse, ma collegate, vari aspetti della convivenza sociale, relativi alla soddisfazione dei bisogni umani; questi ultimi sono tutti riconducibili al profilo "politico-giuridico" intrecciato con quello economico-produttivo. La funzione tributaria, di cui si è occupato Vanoni, è un ottimo punto di osservazione per gli intrecci tra questi due punti di vista; essa è infatti giuridica, ma non giurisdizionale (*infra*) ed è finalizzata alla determinazione di eventi economicamente rilevanti, cioè le manifestazioni di ricchezza; la base di commisurazione delle imposte esprime infatti forza economica, o capacità contributiva, costituente l'"oggetto economico" della nostra materia. Su questa premessa, rileva poco la matrice culturale di Vanoni, cioè la sua laurea in giurisprudenza, dove si radicano gli studi sull'interpretazione funzionale, di cui diremo più avanti. Si potrebbe dire che a Vanoni interessavano i collegamenti tra diritto ed economia, evitando da un lato il normativismo esegetico e dall'altro il formalismo quantitativo che purtroppo, nei decenni successivi alla sua scomparsa, hanno per molti versi disumanizzato entrambe queste discipline, in una sterile imitazione delle scienze fisiche¹. A Vanoni interessava analizzare il fenomeno economico per trovare la soluzione giuridica

1. R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi*, Castelvocchi, Roma, 2017, pp. 168 e ss., par. 4.3.

più adatta al contribuente e agli uffici tributari per la determinazione delle imposte.

È per questo suo approccio, non ideologico, che ancora oggi è facile ritrovarsi e condividere il pensiero di Vanoni, seguendone il senso, come merita ogni studioso sociale senza tempo, con buona pace degli slogans della pubblicitaria praticoide, secondo cui il diritto tributario tutto cambia dopo qualche mese. Invece le scienze sociali sono per molti versi senza tempo e gli scienziati sociali possono essere riletti ripercorrendone con piacere un filo logico; quest'ultimo resterà sempre accessibile al lettore di domani, del futuro, come in un certo senso sono io, nato dopo la morte di Vanoni, ma che tuttavia mi sono ritrovato nelle sue opere. Non che gli studiosi sociali debbano scoprire tutto, né che debbano sempre trovare prospettazioni assolutamente senza precedenti. I loro scritti devono essere semplicemente provvisti di un filo conduttore agli occhi dei lettori, definito "sensatezza" non come condivisibilità, ma come accessibilità, senza essere banali; Vanoni aveva questi requisiti, al contrario di molte pubblicazioni anche odierne, già oggi inutilmente tortuose e scollegate rispetto al bagaglio esperienziale degli interlocutori, anche tecnici. Altri relatori hanno parlato del Vanoni politico, dei suoi concetti di bene comune e di solidarietà, che evocano il rapporto tra Stato e mercato, il riconoscimento dei meriti, delle uguali possibilità, del bilancio tra quanto ciascuno prende alla comunità e quanto le restituisce in relazione alle proprie possibilità. Sono discorsi molto generali, che evocano la giustizia distributiva, in relazione all'efficienza della macchina pubblica, che al tempo di Vanoni era più efficiente, con più iniziativa e responsabilità di oggi². Per questo i discorsi generali di Vanoni sull'intervento pubblico e la redistribuzione vanno calati in un contesto in cui la pubblica opinione ha una opinione sempre più negativa dell'efficienza dei pubblici uffici. Sono tendenze d'opinione con cui fare i conti, anche riprendendo il pensiero di Vanoni, per spiegare che la macchina pubblica va rilanciata, non smantellata³. Sono temi su cui si può discutere, e su cui il pensiero di Vanoni è comunque gradevole e cristallino. A me interessa di più il Vanoni giurista ed economista, studioso della funzione tributaria in sé, indipendentemente dal circuito politico sociale in cui i tributi si inseriscono. Nel Vanoni giurista non si percepisce quel formalismo che è l'anticamera della burocrazia, come degenerazione dell'*officium publicum*, smarrimento della funzione e "lato oscu-

2. Anche perché erano altri tempi, e un Enrico Mattei, amico di Vanoni, riusciva a gestire margini di intervento che oggi sarebbero certamente stati attenzionati da più di una Procura della Repubblica.

3. Su quest'impostazione, per molti versi affine al c.d. "ordoliberalismo" e all'economia sociale di mercato, vedasi il mio *Compendio di scienza delle finanze*, Dike, 2017.

ro” della legalità. Certo, c’era molto ottimismo nelle aspirazioni vanoniane a rendere:

- la funzione tributaria, un *officium* al servizio del cittadino (e non solo coercitivo), perché forniva le risorse necessarie al conseguimento del bene comune,
- l’amministrazione finanziaria, credibile nei confronti della comunità, e infine
- la spesa pubblica il più possibile efficiente e produttiva.

Alcuni di questi obiettivi riguardano la generalità dell’intervento pubblico, che è stato danneggiato, come la funzione tributaria, da atteggiamenti formalistici opposti rispetto a quelli cui si ispirava Vanoni. La colpa non è della politica, ma della cultura, cioè di una concezione del diritto a matrice giurisdizionale, dello *ius dicere*, per cui l’importante è essere a posto con le norme, non raggiungere uno scopo, nelle varie funzioni che potremmo chiamare di *ius facere*. Tra cui quella di determinazione delle imposte, di cui diremo ai prossimi paragrafi.

2. La scomparsa di Vanoni prima della determinazione degli imponibili attraverso le aziende

Il pensiero di Vanoni è indubbiamente moderno, nel metodo, ma nei contenuti nessuno, neppure lo studioso di Morbegno, possiede poteri di preveggenza. Ogni studioso sociale coglie qualche problema senza tempo, ma in parallelo è influenzato dai problemi del periodo in cui vive, e questo vale anche per Vanoni. Egli ha infatti studiato e operato sulla funzione tributaria prima che essa fosse investita da un fenomeno su cui mi soffermo, abbastanza inascoltato nel mio settore, da decenni, e che definisco tassazione attraverso le aziende⁴; la documentazione tenuta da queste ultime, come organizzazioni produttive pluripersonali, viene insomma sfruttata per la determinazione degli imponibili ai fini tributari. Al tempo di Vanoni mancavano le condizioni per questa generalizzata utilizzazione tributaria della documentazione aziendale. Si era in pieno miracolo economico, nel traumatico e rapido travaso di forza lavoro dall’agricoltura all’industria, con tutta la confusione tipica delle fasi di tumultuoso sviluppo. Inoltre l’affidabilità delle procedure amministrative di un capitalismo ancora a gestione “familiare”, oltre che a proprietà “familiare”, era relativamente modesta. Infine le mo-

4. Mi soffermo sul tema a partire dalla monografia “Società diritto e tributi”, Milano, 2005, reperibile anche tramite il mio sito www.raffaellolupi.com, fino al mio ultimo volume *Diritto dei tributi*, Castelvocchi, 2017.

dalità di tenuta dei conti e di redazione dei documenti erano ancora manuali, con tutti i problemi di quadratura tipici della ragioneria “vecchio stile”, senza quella possibilità di incroci dei dati offerte dalla successiva elaborazione meccanica e quindi elettronica.

Vanoni si trovava quindi davanti a una determinazione degli imponibili fiscali ancora omogenea, se non vogliamo dire unitaria; essa avveniva attraverso l'intervento degli uffici tributari, magari non capillare, ma certo più sistematico di oggi. Ai tempi di Vanoni, quindi, non esisteva la necessità, cui personalmente mi sto dedicando, di coordinare la determinazione contabile dell'imponibile attraverso aziende e organizzazioni amministrative, con la persistente necessità di intervento valutativo degli uffici su consumi e redditi non raggiunti da tali organizzazioni. Stanno qui le ragioni del problema dell'evasione fiscale, che all'epoca di Vanoni era normale che sfuggissero, visto che anche oggi sfuggono agli accademici del diritto tributario che si pongono il problema, mentre buona parte di essi neppure se lo pone, o lo risolve con sbrigativi e socialmente laceranti riferimenti a ipotetiche “onestà” o “disonestà”⁵. Vanoni non poteva quindi cogliere un problema che ancora non era nato, ed era quindi del tutto legittimo, per lui, far riferimento a un clima di leale collaborazione tra uffici e contribuenti. Osservo solo che questa leale collaborazione presuppone un intervento degli uffici tributari adeguatamente sistematico, com'era all'epoca di Vanoni, in cui esistevano uffici periferici del Ministero delle finanze anche nella provincia più remota. Gli appelli di Vanoni alla lealtà fiscale dei contribuenti non andavano riferiti a una legge fiscale pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale, ma a uffici fiscali diffusi sul territorio, che all'epoca esistevano. Nel rapporto con questi ultimi ha senso parlare di onestà e disonestà della massa di lavoratori indipendenti, e di padroncini, i cui redditi non sono tassabili facilmente attraverso le aziende, come indicato sopra. È anacronistico, oggi, accusare di essere “devianti”, carenti di senso civico, persino “ladri”, operatori economici che non avvertono minimamente la presenza degli uffici tributari sul loro territorio. E che anzi la sopravvalutano, visto che il piccolo commercio e l'artigianato in sede fissa presentano dichiarazioni tutto sommato “decorose” rispetto allo scarsissimo controllo tributario del territorio⁶. All'epoca di Vanoni c'era però un'amministrazione finanziaria più ramificata di oggi, in grado di interagire con i contribuenti sulla dichiarazione obbligatoria che da Vanoni prese il nome; per questi Vanoni pragmaticamente faceva appello alla

5. Su quest'inadeguatezza accademica *Diritto amministrativo*, cit., pp. 168 ss., par. 4.3, e pp. 210 ss., par. 4.7.

6. Sulle ragioni di questa sopravvalutazione e sul ruolo dei professionisti R. LUPI, *Diritto amministrativo*, cit., pp. 164 ss., par. 4.2.

lealtà fiscale nel rapporto con uffici tributari reali, presenti sul territorio, e non virtuali come oggi. Vanoni non poteva certo prevedere l'accorpamento nei capoluoghi degli uffici di controllo dell'Agenzia delle Entrate, e il numero assolutamente irrisorio dei funzionari addetti al controllo, rispetto al rischio di occultamento degli imponibili da parte di lavoratori indipendenti al consumo finale e di piccole organizzazioni⁷. Non si può quindi imputare a Vanoni di non aver colto problemi nati successivamente⁸, e di cui neppure oggi è proposto un inquadramento da parte dell'ambiente accademico. Quest'ultimo ha fatto un passo indietro anche rispetto ai temi giuridico-interpretativi su cui invece Vanoni aveva indicato soluzioni solide e condivisibili, di cui diremo ai punti successivi.

3. La modernità metodologica di Vanoni sulle questioni di diritto: l'interpretazione funzionale

La modernità del pensiero di Vanoni va quindi contestualizzata, e riferita alle tematiche è soprattutto metodologica, ed è confermata dal suo pragmatismo in senso costruttivo, che non si innamora di interpretazioni formali o letterali, ma guarda al perché degli istituti giuridici, alla loro funzione.

L'interpretazione è nata nella funzione giurisdizionale con riferimento ai criteri per attribuire i torti e le ragioni, dove il giudice è indipendente, ma visto il ruolo che riveste non può legittimare le proprie decisioni con propri ordini di priorità e scale di valori, ma deve invece utilizzare "argomenti interpretativi", cioè riferimenti a fonti esterne, come la legislazione, la giurisprudenza, altri "materiali normativi" o principi da lui presentati come adeguatamente radicati nella società. Nell'opera di Vanoni si nota un ottimo trasferimento di questi margini di valutazione, da me definiti come "discrezionalità interpretativa"⁹, in una funzione non giurisdizionale come quella di determinazione degli imponibili ai fini tributari. Il senso pratico di Vanoni ha affinato le impostazioni teoriche di Grizzotti sull'interpretazione funzionale, cioè teleologica-

7. Sulle cui modalità di evasione *Diritto amministrativo*, cit., pp. 123 ss., par. 3.7.

8. Come quello di un adeguato controllo fiscale del territorio in relazione a sistemi di determinazione tributaristica della ricchezza molto più elementari di quelli attuali.

9. La discrezionalità interpretativa è tipica della funzione giurisdizionale, cui non compete, a rigore, un potere di indirizzo del sistema di valori esistente nella società. Sul punto R. LUPI, *Società diritto e tributi*, cit., pp. 86 ss., par. 20.

mente orientata dalla funzione pubblica svolta, nel nostro caso la determinazione della ricchezza ai fini tributari, non certo il gettito¹⁰; “la giusta imposta” non è quindi tale in relazione a fantomatiche scale di valori sul rapporto tra “stato” e “mercato” o sul livello dei servizi pubblici, ma corrisponde a una corretta e perequata determinazione della ricchezza, anche in funzione dei concetti di ricavo, costo, reddito, consumo etc., alla luce di una interpretazione ragionevole degli istituti giuridici applicabili. Vanoni capì e spiegò che i termini rilevanti in altri contesti giuridici, ad esempio civilistici, sempre più frequenti nella documentazione aziendale, come “vendita”, “mutuo”, “proprietà”, “socio”, “locazione”, “risarcimento del danno”, ecc.¹¹. Secondo Vanoni, i concetti regolati ai fini contrattuali “*inter partes*”, nel diritto giurisdizionale, diventano strumentali alla costruzione dei già indicati concetti economici ai fini della determinazione dei tributi. L’interpretazione resta ovviamente “giuridica”, in quanto riferita a pubblici uffici, e il significato di provenienza può mantenere una qualche rilevanza interpretativa, da calare però nel diverso contesto tributario¹². Purtroppo l’insegnamento di Vanoni è stato superato, o non è stato sviluppato, in nome di una vaga unità del diritto, strumentalizzata in genere a finalità di convenienza professionale, diretta a legittimare costruzioni di opportunità fiscale, e dove - in modo abbastanza patetico o in cattiva fede - si facevano discendere i regimi fiscali dalla natura civilistica, ispirata a preoccupazioni del tutto diverse. Adottando i presupposti culturali di Vanoni sarebbe stato molto inferiore il ricorso all’abuso del diritto, inizialmente da parte della pianificazione fiscale aggressiva, e poi da parte di contestazioni interpretative forzate da parte degli

10. Che costituisce un passaggio successivo, dipendente in prima battuta dalle aliquote, cfr. LUPI, *Diritto amministrativo*, pp. 54 ss., par. 1.9.

11. Mi riferisco anche agli accordi contrattuali di ogni genere, ai bilanci aziendali, ai concetti del diritto amministrativo generale. Elementi di autonomia negoziale, cioè “atti di volontà”, diventano elementi di una fattispecie economica rilevante, per il diritto tributario, ai fini della determinazione della ricchezza e quindi delle imposte. Lo stesso per termini di altre normative di settore, ad esempio quella sanitaria, quella culturale, quella regolatoria, quella ambientale, quella didattica, quella di sicurezza etc. In genere il meccanismo è quello secondo cui gli atti di autonomia contrattuale diventano elementi della fattispecie tributaria, secondo la *digressione degli atti in fatti*, teorizzata da MASSIMO SEVERO GIANNINI nel *Manuale di diritto amministrativo*, Giuffrè Milano, 1970, I, pag. 521, con esempi di diritto tributario a pag. 522, corrispondenti a quelli svolti in questa sede.

12. Questa tendenza di Vanoni può essere generalizzata affermando che tutta l’interpretazione è funzionale, in quanto il diverso contesto d’uso influenza l’interpretazione dei termini linguistici. Tuttavia può essere chiaro dal contesto che il legislatore tributario, usando un certo termine civilistico, ha fatto riferimento al suo significato in tale sede e l’interpretazione funzionale non deve portare l’interprete a scavalcare le indicazioni legislative (anche quando in concreto non sussistono i presupposti che hanno condotto il legislatore a fare una certa scelta).

uffici tributari. Ne parlerò ai prossimi paragrafi.

4. Il formalismo interpretativo, i suoi opposti eccessi e le sue conseguenze sociali nefaste

Le teorie di Vanoni sull'interpretazione sono state utili in un contesto innescato proprio dalla tassazione attraverso le aziende¹³. Quest'ultima ha infatti generato una serie di sperequazioni tra contribuenti assoggettati a tassazione attraverso organizzazioni amministrative e piccoli operatori indipendenti al consumo finale. La mancanza di spiegazioni di insieme di questo problema ha provocato lacerazioni sociali tra lavoratori dipendenti, in genere tassati attraverso le aziende, e autonomi, sottratti invece a questo schema. I relativi malesseri sociali, attizzati dall'equivoca formula della "lotta all'evasione" richiedevano una valvola di sfogo. Quest'ultima è stata costituita paradossalmente proprio dalle organizzazioni aziendali, trasformate in una specie di capro espiatorio; su di esse si è riversata infatti una spiegazione dell'evasione in termini di onestà, disonestà, senso civico e altri punti di vista che hanno equivocato il pensiero di Vanoni. Si è trascurato che le aziende, come organizzazioni, non sono né "oneste" né "disoneste", sfuggendo a categorizzazioni antropomorfe. Tuttavia la mancanza di umanità delle aziende, la loro rigidità organizzativa, le rende a prima vista misteriose, generando diffidenze che si trasformano facilmente in accuse di imprecisata disonestà. Tutto questo trasforma le aziende in una specie di capro espiatorio, come una sorta di "omoni" dediti al profitto, secondo il filo conduttore della personalizzazione delle organizzazioni. Esse sono infatti grandi, impersonali, poco numerose (quindi insignificanti elettoralmente), misteriose nei loro meccanismi contabili¹⁴, conformemente a un bagaglio culturale preindustriale, denso di miti antiaziendali¹⁵ di una pubblica opinione dal bagaglio culturale radicato nella società agricolo-artigianale¹⁶. Senza un'idea di

13. Sul punto cfr. *Diritto amministrativo*, cit., pp. 142 ss., par. 3.12.

14. L'opinione pubblica è stupita dai bilanci sempre in pareggio al centesimo, mentre anche l'uomo della strada smarrisce con indifferenza cifre molto superiori, e neppure si china a raccogliere una moneta da meno di un euro. È il minimo che può accadere quando, per formazione culturale, la massa pensa che la partita doppia sia un gioco di carte con la rivincita. Eppure basterebbe poco per spiegare che le registrazioni vengono effettuate, per gli stessi importi, in dare e in avere.

15. E per certi versi *antiscientifici*, retaggi di un bagaglio culturale tardoumanistico, ancorato all'epoca agricolo-artigianale.

16. R. LUPÌ, *Compendio di scienza delle finanze*, Dike, Roma, 2017.

“organizzazione”, di gruppo sociale, la pubblica opinione vede le aziende come grandi bottegai o grandi artigiani, dediti a un imprecisato *profitto*¹⁷.

Questo problema culturale, o meglio subculturale, ha innescato numerose questioni interpretative, che si collegano con la teoria vanoniana dell’interpretazione, commentata al paragrafo precedente. In una prima fase la trascuratezza formalistica per l’interpretazione economico funzionale ha spinto molte aziende a forzature interpretative, in chiave di risparmio di imposte. Ci furono quindi anni di “pianificazione fiscale aggressiva”, a contenuto spesso elusivo, legittimate da una interpretazione “asettica”, svincolata dalla suddetta specificazione dei concetti economici alla base della determinazione dei tributi, come ad esempio i “salti di imposta”, cioè le discontinuità di regime fiscale, dirette a un vantaggio per così dire “asistematico” e quindi “elusivo” nel senso di contrario alla “*ratio legis*”; quest’ultima era appunto “aggirata” da quell’interpretazione formalistica criticata da Vanoni in quanto sfasata rispetto alla funzione tributaristica di corretta determinazione della ricchezza. Era infatti rifiutata la sopra indicata interpretazione funzionale alla corretta determinazione della ricchezza come specificazione dei sopra citati concetti di ricavo, costo e valore fiscalmente riconosciuto, consumo etc. Questo rifiuto dell’interpretazione teorizzata da Vanoni ha contribuito quindi al clima culturale, diffuso nelle aziende, ed avallato da primari professionisti e accademici. Su queste premesse - salve norme antielusive espresse - anche la pianificazione fiscale aggressiva era lecita. Su queste premesse il passo era breve fino a ritenerla doverosa nel contesto aziendale, per gli stessi motivi che dissuadono invece rispetto all’alterazione materiale della rappresentazione contabile rispetto alla realtà effettiva, rendendo affidabile la tassazione attraverso le aziende. Per arrivare a questa conclusione è stata necessaria la clausola generali antielusive, sistematizzata nel 1997, ed alcune sentenze della Cassazione (2008), secondo cui tale clausola era comunque immanente nel sistema. Oggi le operazioni elusive sono rapidamente diminuite, se non scomparse, ma non per la rivalutazione dell’interpretazione funzionale di Vanoni, tanto è vero che le forzature interpretative continuano, stavolta da parte del fisco. Il formalismo interpretativo, che ignora i concetti economici di riferimento della determinazione della ricchezza, si addice alla via giurisdizionale al diritto tributario. È un’applicazione

17. È la già indicata traslazione sull’“organizzazione azienda” degli atteggiamenti possibili, almeno nell’immaginario collettivo, dei suoi proprietari. Si attribuiscono quindi alle aziende tutti i mali della nostra società, accusandole di sfruttare i dipendenti, lasciarli morire con indifferenza negli infortuni sul lavoro, inquinare l’ambiente, suggestionare i consumatori, mercificare i rapporti umani, truffare i risparmiatori, corrompere i pubblici ufficiali e chi più ne ha più ne metta.

della tendenza generale ad applicare concetti della funzione giurisdizionale a funzioni non giurisdizionali, come quella tributaria. Pian piano, nelle priorità di uffici pubblici sempre più disorientati, “rispettare le norme”, essere a posto con le regole, prende il sopravvento sui compiti istituzionali, non solo tributari, ma più in generale sanitari, infrastrutturali, ambientali, educativi, etc.¹⁸. Questa giurisdizionalizzazione di una funzione tributaria, in sé non giurisdizionale, spinge verso i rilievi di diritto, le contestazioni interpretative, provviste di una “copertura legislativa” molto maggiore di quanta ce ne sia nella stima degli imponibili materialmente occultati. Il formalismo interpretativo che Vanoni contrastava spinge gli uffici a disperdersi sul regime di ricchezza registrata o comunque palese, sia sull’“abuso del diritto”, sia sulla ripartizione dei flussi di ricchezza palese, sia sui prezzi di trasferimento, sia sulle filiere tra costo e ricavo. Si pensi ad esempio alla collocazione territoriale del contribuente nei rilievi sulla residenza e le stabili organizzazioni; nei rilievi asimmetrici, dove viene disconosciuto il costo per l’acquirente, tenendo fermo il ricavo per il venditore. Essendosi esaurita la pianificazione fiscale aggressiva, queste contestazioni vengono sempre più spesso formulate anche quando manca qualsiasi convenienza tributaria o risparmio di imposta (c.d. “danno erariale”). Sono gli uffici a basarsi sempre più spesso su divagazioni civilistiche irrilevanti nella prospettiva economicistica della funzione tributaria. Si pensi ad esempio quando si disconosce alla società la deduzione del compenso all’amministratore, da lui regolarmente dichiarato. Lo stesso quando si presumono interessi su finanziamenti, accertando interessi attivi in capo al creditore, senza riconoscerli in deduzione al debitore. Si pensi alla presunta antieconomicità, dove viene sindacata la convenienza gestionale di comportamenti dove non c’è neppure l’ombra di ricchezza non registrata. Eppure vengono etichettati con l’insinuante definizione di “omessi ricavi”, i diritti che formalmente l’azienda poteva far valere verso sue controparti, quando se ne è astenuta per convenienza economica o di relazioni commerciali.

Le combinazioni tra forma giuridica e sostanza economica dei fenomeni contabilizzati, tendono a massimizzare il risultato di servizio, e l’importo della contestazione interpretativa, in vari modi. Spesso è sufficiente adottare, a corrente alternata, un criterio sostanzialistico ovvero formalistico per sconfessare l’operato dell’azienda: se questa ha seguito la forma giuridica, la rettifica avviene in base alla sostanza economica,

18. Su questo processo generale cfr. il mio video su *YouTube* reperibile digitando Lupi, *La cannibalizzazione processuale della funzione tributaria*.

e viceversa¹⁹.

L'avvocatizzazione di una funzione non giurisdizionale spinge gli uffici ad argomenti non certo materialmente falsi, ma costruiti in modo selettivo e tendenzioso, in funzione della convenienza accertativa, enfatizzando quanto aumenta il tributo accertabile²⁰, sorvolando o minimizzando, con cauti formalismi, su quelle che dovrebbero diminuirlo, come altri ricavi dichiarati²¹ o costi non dedotti²². Proprio la diminuzione, negli ultimi anni, dei comportamenti elusivi davvero insidiosi spinge a costruire contestazioni interpretative forzate, che hanno provocato insoddisfazioni e malesseri nel mondo produttivo. Quest'ultimo non è però riuscito, senza una concezione di insieme della funzione tributaria, a spiegare i propri malesseri alla politica e alla pubblica opinione. Vanoni sarebbe rimasto sbigottito davanti alla dispersione di controlli amministrativi, e di energie aziendali, professionali e giurisdizionali che questo comporta. La sistematicità dei controlli sulla ricchezza non intercettata dalle aziende ne risente notevolmente; si perpetua la prassi in cui *i controlli tributari si sprecano* sulle contestazioni interpretative, mentre sono del tutto insufficienti, quantitativamente e qualitativamente, sul lavoro indipendente al consumo finale e le piccole organizzazioni. Manca quindi alla "tax compliance", cioè alla autodeterminazione credibile della base di commisurazione dei tributi, l'impulso di sistema derivante dall'adeguata presenza degli uffici tributari, che ai tempi di Vanoni invece esisteva.

I riflessi sociali di questo disorientamento generale sono negativi per tutti²³, per la coesione sociale, le aziende, l'occupazione, il benessere del Paese e - paradossal-

19. Basta pensare alla deduzione di costi obbligatori contrattualmente, ma di dubbia convenienza economico gestionale, nel qual caso scatta una contestazione economicistica per generica "antieconomicità". Al contrario quando vengono ad esempio disconosciuti i costi sostenuti a fronte di un interesse commerciale, senza formali obblighi giuridici, ad esempio riparazioni di prodotti non più in garanzia, sconti, piccoli omaggi, fornitura di beni strumentali in comodato a clienti, che vi allocano le merci aziendali.

20. Ricavi che avrebbero dovuto essere dichiarati, nella prospettazione dell'ufficio, ma che sono stati dichiarati da altri soggetti o in altri periodi di imposta. L'inverso per i costi, dichiarati secondo la prospettazione del contribuente, e che avrebbero dovuto essere dedotti da altri secondo quella dell'Ufficio.

21. Magari da altri soggetti o dallo stesso soggetto, in periodi di imposta precedenti o successivi.

22. È una sorta di retropensiero "punitivo", una specie di "sanzione impropria" secondo cui, se qualcuno ha sostenuto oneri tributari aggiuntivi per risparmiare oneri tributari maggiori "peggio per lui" (*chi è causa del suo mal pianga se stesso* come se avesse violato l'ordine pubblico e il buon costume, perdendo la possibilità di avere giustizia).

23. Senza spiegazione d'insieme il sistema si paralizza e diventa una colossale perdita di tempo, parcelle professionali a parte.

mente - la determinazione dei tributi²⁴. Gli effetti sono diversi, ma ugualmente negativi, per il c.d. “capitalismo familiare” e per gli investitori esteri. Per il capitalismo familiare, le contestazioni interpretative suddette sono un segnale che i controlli fiscali non vanno alla ricerca delle frodi. Se possibile, quindi, l’insistenza dei controlli su questioni di diritto induce in tentazione gli imprenditori che hanno ancora margini per scavalcare le proprie procedure amministrative²⁵. Più in generale, a parità degli altri fattori è una indicazione che conferma le tendenze comportamentali a mantenere le aziende abbastanza piccole per consentirne il controllo personal-familiare; sono tendenze generali, indotte da motivi extratributari, collegati al desiderio²⁶ di non condividere il potere di comando dell’azienda; è un desiderio che spinge a fare a meno di nuovi soci, con cui bisognerebbe trattare la gestione aziendale; questa presenza di nuovi soci renderebbe anche più difficili eventuali occultamenti di ricchezza al fisco, che presuppongono lo scavalco delle procedure amministrative aziendali da parte della proprietà. Anche le contestazioni interpretative, di cui al paragrafo precedente, sarebbero generatrici di potenziali frizioni con gli altri *stakeholders*.

Agli investitori esteri, per definizione aziende istituzionalizzate, abituate ad interagire con istituzioni che si assumono responsabilità, queste contestazioni appaiono come defatiganti sofismi; c’è sopportazione, finché esistono motivi di opportunità per mantenere l’azienda in Italia, ma le decisioni su dove collocare nuovi insediamenti produttivi o chiuderne uno già esistente sono inconsciamente influenzate dalle contestazioni suddette²⁷. Lo stesso accade per le poche aziende italiane che sono riuscite

24. Cioè quella che, in modo enfatico e controproducente (come indicato al par. 4.6), viene chiamata “lotta all’evasione fiscale”. Il formalismo e il legalismo connessi alle contestazioni interpretative fanno annaspire il fisco nell’almanaccare su quanto conosce, anziché aumentare il proprio controllo del territorio economico ai fini della determinazione dei tributi.

25. Mi riferisco alle alterazioni procedurali con cui l’imprenditore scavalca, a proprio personale beneficio, gli stessi controlli interni della propria azienda. Le contestazioni interpretative dirottano sulla qualificazione giuridica di ciò che l’azienda dichiara, indagini fiscali che potrebbero scoprire quanto il suo titolare nasconde.

26. Comprensibile nel capitalismo a proprietà familiare.

27. Le aziende, come gruppi sociali tenuti assieme dal prodotto, non hanno sentimenti umani quali il rancore o la ritorsione. Però sono pur sempre fatte da esseri umani, che avvertono il clima poco amichevole nei confronti dell’organizzazione per cui lavorano. Nei confronti delle aziende come organizzazioni, che non hanno motivo di nascondere nulla, la funzione di deterrenza dei controlli, fatti di contestazioni interpretative, si trasfigura purtroppo in una *deterrenza dall’aver a che fare con le istituzioni italiane*, e quindi indirettamente con l’Italia. Il paese sempre più considerato attraente *solo per le vacanze* ma è considerato ingestibile sul piano del diritto, della burocrazia che vi si connette e dell’intreccio di tendenze di opinione diverse; agli occhi delle organizzazioni aziendali questo trasforma l’Italia in un “paese di matti”.

a “istituzionalizzarsi”, con un effettivo pluralismo tra soci e *management*, sempre più esasperate da inutili fastidi; anche per queste organizzazioni le disfunzioni in esame spingono a cogliere le occasioni per allentare i legami con l’Italia. Se oggi Vanoni tornasse, parlerebbe alle nostre intelligenze, per svegliarle da un torpore durato per troppo tempo, nel settore tributario. Dove in buona sostanza il fisco, seguendo il disorientamento della pubblica opinione, sta segando il ramo su cui sta seduto, con un comportamento oggettivamente autolesionistico.

Anche le disfunzioni tributaristiche in esame rivelano un circolo vizioso dove la carenza di formazione impedisce il controllo sociale delle istituzioni pubbliche, e quindi la loro efficienza; la debolezza delle istituzioni pubbliche a loro volta danneggia il sistema produttivo privato²⁸. È un circolo vizioso, dove oggi il settore tributario sembra essere *avanti* sulla strada di una disgregazione dovuta alla mancanza di una propria spiegazione di insieme²⁹; il circolo vizioso può invertirsi solo nel quadro di una formazione sociale generale, sul ruolo di aziende e istituzioni nella determinazione dei tributi. In via preliminare occorre rendersi conto che aziende, e organizzazioni istituzionali pubbliche vanno considerate, come “corpi sociali” intermedi, abbandonando la spiegazione antropomorfica del relativo comportamento, come se le aziende, ad esempio, fossero “grandi bottegai”. Credo che se Vanoni oggi fosse vivo, capirebbe rapidamente la tassazione attraverso le aziende, e quindi le ragioni dell’adempimento e dell’evasione. Che sono molto più importanti, per un rasserenamento culturale del settore, di tante normettine “sulla crescita”³⁰. Solo sullo sfondo di un’adeguata spiegazione d’insieme della funzione tributaria si potrà recuperare questa fondamentale funzione pubblica, facendo svanire le lacerazioni sociali che oggi l’accompagnano.

28. Il rischio è la graduale polarizzazione della società tra un enorme apparato pubblico improduttivo perché paralizzato dal deresponsabilizzante legalismo, ed un operoso insieme di lavoratori indipendenti e titolari di piccole organizzazioni, povere di investimenti, di ricerca e con una fortissima evasione.

29. Dopo la fase eroica dell’entusiasmo spontaneistico che lanciò il capitalismo familiare le organizzazioni produttive hanno bisogno di consolidarsi e di crescere. Perché senza una base produttiva adeguata un paese di giornalisti, politici, sindacalisti, magistrati e funzionari pubblici non può sostenersi.

30. Le agevolazioni per i “nuovi investimenti”, la Dit, l’ACE, il “patent box”, gli ammortamenti maggiorati e tante altre iniziative costose e di breve respiro.

Ezio Vanoni Ministro delle Finanze

GIANNI MARONGIU

1. Le riforme di Ezio Vanoni figlie dei principi costituzionali e attuate con legge ordinaria

Non è mio intendimento delineare, qui e oggi, un profilo biografico e scientifico completo del prof. Ezio Vanoni.

Esso sarebbe ripetitivo di cose già note e quindi riduttivo della complessa personalità di colui che intendo ricordare.

È sufficiente sottolineare che se esistesse una palma per i Ministri delle finanze che più, e per più tempo, hanno inciso sugli assetti e sulla storia dell'ordinamento fiscale italiano, Ezio Vanoni se la dividerebbe *ex aequo* con Quintino Sella.

Il secondo con l'imposta di ricchezza mobile (1864), con quella sui fabbricati (1865) e con la tassa sul macinato (1868), la prima grande imposta di fabbricazione, edificò il sistema tributario nazionale quando l'Italia divenne unita, indipendente e libera.

Vanoni, ministro delle finanze dal 1948 al 1954, non nascose mai, e lo disse anzi chiaramente, che lo scopo ultimo della sua riforma doveva tendere a creare un sistema strutturalmente diverso ma affermò anche che priorità assoluta doveva essere concessa all'esigenza di rimettere il rapporto di imposta su un piano di serietà e di valutazione obiettiva. Insomma come disse nel discorso tenuto nel 1949 per il ventesimo anniversario dell'Istituto di finanza di Pavia, di cui era discepolo e nel quale seppe essere maestro, occorrevano decisivi passi verso l'attenuazione dell'evasione fiscale e verso una maggiore perequazione nella distribuzione dei carichi tributari. E così come Sella, animato dagli stessi intendimenti, "inventò" le ritenute d'acconto e di imposta, Vanoni, tra immani difficoltà, ostracismi, derisioni e resistenze, sotterranee e palesi, intro-

duisse la dichiarazione unica, annuale e obbligatoria dei redditi¹.

Ebbero entrambi vivissimo il senso dell'equità.

E così come Sella, in occasione dell'istituzione del macinato, aggravò l'imposta di successione (che colpiva i più abbienti), estese le ritenute, potenziò i poteri accertativi, valorizzò l'imposta comunale di famiglia e ridusse le spese (in particolare quelle militari), Vanoni, nel 1949 (ed erano anni difficili), illustrando al Senato la propria riforma, disse che "al contribuente la tranquillità per l'avvenire non può che derivare dalla normalizzazione delle aliquote oggi invero eccessive": conseguentemente, e coerentemente, ridusse le aliquote dell'imposta complementare, della ricchezza mobile, dell'imposta di famiglia, dell'Ige e dell'imposta di registro. Ma, alla luce dell'equità, va letta anche l'istituzione, nel 1954, dell'imposta sulle società, voluta per porre fine a scelte elusive che si protraevano da decenni².

Nella loro opera di riformatori Sella e Vanoni furono guidati dal maturato e radicato convincimento che l'imposta era anche ma non solo uno strumento per trovare risorse.

Per Sella raggiungere il pareggio del bilancio statale significava completare il risorgimento politico dell'Italia con un adeguato sviluppo che, nel generale scetticismo, poteva e doveva essere anche sviluppo industriale.

Perciò Sella fu avversario deciso della politica di prestiti pubblici nella convinzione, ben giustificata, che, con le continue emissioni di titoli il tesoro era, sul mercato dei capitali, un temibile concorrente delle attività private.

Ebbene, anche Vanoni non perse occasione di difendere, con assoluta convinzione, l'attività dei governi degasperiani degli anni 1948-53: riforma agraria, riforma tributaria, istituzione della Cassa per il Mezzogiorno. Ebbe, infatti, piena consapevolezza delle tristissime e difficili condizioni dell'Italia che doveva essere tutta ricostruita. Memore dei tragici effetti dell'inflazione tedesca che aveva visto di persona si disse convinto che "in un Paese come il nostro la prima cosa da fare è di difendere la possibilità di acquisto dei limitati stipendi e dei limitati salari delle nostre classi che lavorano" e non a caso la stabilità monetaria fu, per lui, come per Luigi Einaudi, un impegno prioritario³.

E qui compare la struttura peculiare della sua personalità riflessa nei suoi discorsi.

1. Si veda la legge 11 gennaio 1951, n. 85.

2. Sulle leggi del 1951 e del 1954 si veda G. MARONGIU, *Ezio Vanoni ministro delle finanze*, con pref. di F. Forte, Torino, Giappichelli, 2016, spec. pp. 55-88.

3. Si veda F. FORTE, *Luigi Einaudi: il mercato e il buongoverno*, Torino, Einaudi, 1982, spec. p. 131 ss.

Le condizioni generali, oggettivamente gravi, mai furono addotte a giustificazione di un rallentamento delle riforme fiscali promesse.

Avviava con ferma cautela l'opera riformatrice che sapeva di poter condurre a termine e, nel consuntivo delle cose fatte, mai affiorava l'enfasi laudativa ma semmai il dubbio che qualcosa di più poteva essere fatto.

Si intravedono, insomma, l'impegno e la caratura del vero uomo di governo che, pur consapevole delle difficoltà obiettive e degli ostacoli frapposti da quanti, tanti, le riforme non volevano (anche all'interno della sua maggioranza), non rinunciò a governare, e quindi a guidare, a spingere, o a trainare, cercando di convincere anche i recalcitranti e i riottosi.

Nel 1949 insistette sulla dichiarazione unica annuale anche quando molti pronosticavano che, alla sua parte politica vittoriosa nel 1948, tanto sarebbe costata in consenso elettorale: egli se ne assunse la responsabilità, ebbe fiducia ed ebbe ragione.

Proprio perciò, se "grandiosa, come si è scritto, fu l'azione svolta da Vanoni per la riorganizzazione degli uffici finanziari", indefessa fu l'attività del Ministro per spiegare agli uffici centrali e periferici i contenuti della sua riforma: fu un vero giro d'Italia.

Il tutto inquadrato nei principi.

Allorquando, il 24 ottobre 1946, la seconda sottocommissione dell'Assemblea costituente prese in esame l'ultimo comma dell'articolo 81 della Costituzione e Luigi Einaudi disse che esso "costituisce il baluardo rigoroso ed efficace voluto dal legislatore allo scopo di impedire che si facciano nuove o maggiori spese alla leggera, senza avere prima provveduto alle relative entrate", la tesi, nella generale tiepidezza, fu appoggiata dall'onorevole Vanoni, il quale "precisò che la norma è una garanzia della tendenza al pareggio del bilancio e che è opportuno che anche dal punto di vista giuridico il principio sia presente sempre alla mente di coloro che propongono spese nuove".

Era il governo per regole che, consacrate nella Costituzione, dovevano trovare, tutte, applicazione e un equo temperamento.

Se noi, disse a Sondrio il 15 aprile 1951, operiamo in un ambiente nel quale le più evidenti ingiustizie non possono esser ripianate, se noi operiamo in un ambiente nel quale lo Stato non ha i mezzi per intervenire là dove la miseria è più grave e il bisogno è più urgente, non dobbiamo farci delle illusioni: vi saranno altre forze che non rispetteranno i fondamenti della libera iniziativa e della libertà politica ed economica, che giustificheranno la soppressione di queste libertà che dominano nel nostro Paese.

"Chi possiede - soggiunse - può giustificare il proprio possesso solamente se

fa interamente il proprio dovere di solidarietà sociale rispetto al corpo sociale nel quale opera, e l'imposta è proprio l'espressione migliore di questa solidarietà”.

Alla luce di questa premessa ben si comprende perché intensissimo fu l'impegno di Ezio Vanoni, in questo esemplare allievo della scuola pavese di Benvenuto Griziotti, perché fosse approvato e inserito nella Costituzione il precetto per il quale “Tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva”.

Ma Vanoni fu consapevole che non ci si poteva fermare alle pure imprescindibili statuizioni costituzionali.

Negli anni durissimi in cui si avviò la ricostruzione morale e materiale dell'Italia, mortificata da una dittatura ventennale e ferita in profondità da una guerra sciagurata, non si limitò a constatare “la confusione legislativa conseguente all'eccessivo e disordinato accavallarsi dei vari testi legislativi”.

Rilevando la “mancata sistematicità e l'assenza di coordinamento tra i singoli istituti tributari e la conseguente caoticità riprese le considerazioni che aveva svolte nei lontani anni '30.

“In un sistema tributario, come quello italiano, aveva scritto nel 1938 con lungimiranza, il metodo della codificazione della parte generale è il solo che risponda al bisogno di rendere semplice, chiaro, razionale l'ordinamento dei tributi”⁴.

Una codificazione “ispirata a questi intendimenti, soggiunse, dovrebbe comprendere una parte generale e una parte speciale regolante le singole imposte” e i pregi di una legislazione tributaria ordinata secondo questi criteri - sottolineò - sono indiscutibili dal punto di vista formale e dal punto di vista sostanziale, con giovamento della futura legislazione fiscale perché la parte generale tende a porsi come ordinamento formale del rapporto tributario *non facilmente modificabile*.

“Ma essa avrebbe giovato anche alla giurisprudenza che avrebbe trovato quel sostegno e quella guida logica che la molteplicità dei testi legislativi regolanti situazioni analoghe rispetto a tributi diversi lascia spesso a desiderare.”

Indicazioni, come si vede, tutte di altissimo profilo e di permanente attualità, ma su una in particolare intendo soffermarmi, là dove Vanoni disse che “la parte generale deve porsi come ordinamento formale del rapporto tributario non facilmente

4. Si veda E. VANONI, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, I, p. 361 ss.; in proposito si veda G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, pp. 418-425.

modificabile” onde essa abbia non solo i requisiti “della chiarezza e della semplicità” ma anche “quello della permanenza nel tempo”⁵.

In questo senso può considerarsi non sua ma da lui ispirata anche la redazione del testo unico delle imposte dirette del 1958.

2. L'attenzione di Vanoni per il complessivo quadro fiscale, erariale e locale

L'attività di Vanoni, per altro, non si fermò a quella sopra descritta e già di per sé relevantissima.

Nel procedere alla normalizzazione dell'apparato tributario al fine di creare un clima favorevole a quella grande riforma che aveva in animo, il Ministro promosse la graduale smobilitazione della finanza di guerra e dell'immediato periodo postbellico. Alla scadenza prevista furono liquidati i profitti di regime e di guerra, i profitti eccezionali di contingenza, mentre le imposte straordinarie sul patrimonio furono avviate al loro esaurimento, come l'imposta proporzionale, o sviluppate, come le imposte progressive. Migliore assetto tecnico fu dato a diversi altri tributi, col testo unico sulle concessioni governative, con il testo unico sulle tasse automobilistiche e quello sulle tasse di bollo.

Le nuove tariffe doganali, che, per suo impulso e suo indirizzo, furono approvate il 15 luglio 1950, permisero all'Italia di partecipare utilmente alle conferenze internazionali, all'economia nazionale di avere indirizzi opportuni nello sforzo di ricostruzione e di irrobustimento, al nostro commercio estero di espandersi e riprendere vigore.

La logicità e l'ampiezza di un disegno organico traspasano anche negli interventi che Vanoni operò nell'ambito della finanza locale, per la quale ebbe un'attenzione assidua, come confermato dai numerosi contatti con gli amministratori comunali e provinciali.

Due direttrici pose, fin dal principio, alla sua azione in questo settore: regolare l'attività fiscale degli Enti locali in modo che non fosse in contrasto con gli indirizzi finanziari ed economici dello Stato e fornire ai comuni più poveri i mezzi sufficienti per impostare una autonoma politica di spesa. “Bisogna dire che la finanza locale deve

5. Non a caso ENRICO DE MITA ha dedicato a Ezio Vanoni il saggio intitolato *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, Giuffrè, 1993.

colpire con la sua imposizione dei fatti che siano territorialmente localizzabili. Oggi, vi è invece, in molte situazioni della finanza locale una tendenza a esorbitare dai limiti territoriali del comune e della provincia per arrivare a colpire dei fenomeni che vanno al di là dell'ambito in cui si esercita la potestà di imposizione dell'ente locale. È per questo che io considero come settore naturalmente, elettivamente a disposizione della finanza locale, il settore dell'imposizione dei consumi e quello dell'imposizione reale sui redditi⁶ disse al Senato. E ancora: "Infine penso che a risolvere i problemi della finanza locale, soprattutto a risolvere un problema che non è di finanza locale né di finanza statale, ma è un problema di giustizia e di perequazione nazionale, noi dovremo arrivare, non all'integrazione dei bilanci, ma a dare ai comuni una partecipazione al ricavato di alcune imposte statali di largo gettito, distribuito ai comuni in virtù di certi parametri che assicurino anche ai comuni più poveri una quota abbastanza apprezzabile di entrata, che provenga da tutte le parti del territorio nazionale"⁷. Coerentemente, bloccate alcune supercontribuzioni e ridotte le aliquote di talune imposte, presentò il provvedimento sulla finanza locale, entrato in vigore nel 1952, con la quale fu disposta la partecipazione dei comuni al gettito dell'imposta generale sull'entrata, con una maggiore misura per i comuni montani.

Peraltro, nel propugnare questi principi Vanoni non cessò di restare un rigido tutore delle esigenze della economia nazionale, tant'è che, nel discorso all'Assemblea generale dell'Unione delle Province d'Italia, disse: "Per rendere ben chiare le cose che cercherò di dirvi, sarà bene che troviamo una pietra fondamentale alla nostra discussione e al nostro colloquio, e la pietra fondamentale è questa: che quello che viene dato alle province in qualche modo viene tolto o allo Stato o agli altri Enti autarchici, perché la nostra situazione tributaria in questo momento delicato è arrivata a un punto che non credo sia possibile aggravarla ulteriormente senza grossi inconvenienti per la nostra vita economica e per il cittadino, se non in relazione al naturale sviluppo delle singole imposte che seguono l'aumentare del reddito e che eventualmente migliorano per un migliore criterio di amministrazione".

"Queste cose debbono essere dette perché la situazione ad oggi si presenta nei termini che seguono. Il bilancio dello Stato sta per raggiungere in questi mesi il gettito di 1.600 miliardi all'anno tra entrate ordinarie e straordinarie, le entrate tributarie delle province possono essere cifrate intorno ai 50 miliardi (s'intende, non quelle derivate,

6. E.VANONI, *Discorsi al Senato e alla Camera dei Deputati*, Roma, Poligrafico dello Stato, 1949, p. 83.

7. E.VANONI, *op. ult. cit.*, p. 84.

che sono già comprese nei 1.600 miliardi di cui ho parlato). Le entrate tributarie proprie dei Comuni non sono inferiori ai 200 miliardi; se poi aggiungiamo le entrate delle Camere di Commercio, altre voci minori, e la grandissima voce che oggi pesa sulla nostra economia come un tributo, e cioè il complesso dei contributi assistenziali e previdenziali, si arriva ad una cifra che supera i 2.500 miliardi, prelevati per scopi di carattere pubblico. E se partite da un reddito di 9.000 miliardi, distribuiti fra 47 milioni di italiani che hanno un reddito medio estremamente limitato, come voi conoscete nella vostra esperienza di ogni giorno, credete al Ministro delle Finanze quando vi dice che 2.500 miliardi rappresentano un limite di pressione tributaria non facilmente superabile”.

“Quindi il dialogo che si deve svolgere non può essere solo una discussione fra il Ministro delle Finanze e i rappresentanti delle singole Province per avere qualcosa di più dallo Stato, ma deve essere un coro molto più vasto, nel quale entrano tutti questi elementi dell’equilibrio generale della spesa pubblica del nostro Paese”⁸.

E così soggiunse: “Io che sono fra i più convinti assertori dell’autonomia regionale e dell’autonomia locale, proprio per questa ragione sono, in questa fase di transizione, *estremamente rigido* perché desidero portare le singole amministrazioni locali a un minimo di politica comune che determini nel nostro Paese un ambiente economico il meno disforme possibile”. E concluse: “Noi dunque siamo per un concetto di autonomia temperata nella stretta unità della economia nazionale da cui non ci dobbiamo mai dipartire per risolvere questo problema”⁹.

Se a questo complesso imponente di lavoro, che abbiamo ora ricordato, si aggiunge l’attività politica e tecnica spiegata attorno a quella che fu chiamata la “Riforma tributaria” nel settore delle imposte dirette, appare, in tutta la sua vastità, la mole di fatica intellettuale e fisica profusa da Ezio Vanoni quale Ministro delle Finanze.

8. Si veda E. VANONI, *La politica economica degli anni degasperiani*, a cura di P. Barucci, Firenze, Le Monnier, 1977, *cit.*, pp. 276-278.

9. Si veda G. MARONGIU, *La riforma tributaria e gli enti locali nella prima legislatura repubblicana*, in *Le autonomie locali*, a cura di P.L. Ballini, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2010, p. 517 ss.

3. Il tributo come strumento della costruzione di un nuovo “*ethos*” politico e morale

I risultati si videro e li registrò lo stesso Vanoni quando disse: “L’Italia, nel giro di tre anni, semplicemente riordinando la propria Amministrazione e sfoldendo leggermente le leggi che erano nelle mani di questa Amministrazione, ha più che raddoppiato il gettito delle imposte; voi ricordate che nel 1947-48 a malapena raggiungevano i 600 miliardi di gettito e il nuovo bilancio del 1950-51 porta una imposizione di quasi 1.350”¹⁰. I conti ancora migliorarono nell’esercizio 1952-53, le entrate salirono a 1.644 miliardi coprendo l’83 per cento della spesa effettiva, rispetto al 28,2 per cento del bilancio 1945-46 e il bilancio dell’opera intrapresa e realizzata era ancora più confortante sotto un diverso profilo.

Quello che, con palese “*understatement*”, Vanoni qualificava “un leggero sfolgimento delle leggi” era stato ottenuto con lo strumento della legge ordinaria¹¹ in esito ad articolati e complessi dibattiti nelle Commissioni parlamentari e in aula, ancorché, tra il 1949 e il 1951, non fossero mancate, in Italia, le “emergenze” politiche, economiche e sociali: e lo stesso strumento normativo fu utilizzato per introdurre, nel 1954, l’imposta sulle società.

Il fatto è che Vanoni apparteneva a una generazione che si rivolgeva ancora al “popolo” e non alla “società di massa”, credeva nella democrazia rappresentativa e al Parlamento demandava le scelte più importanti, attinenti alla vita politica, economica e sociale e tali erano considerate le riforme fiscali: significativamente usò con parsimonia la decretazione d’urgenza, sia per il rispetto dovuto alla rigorosa formulazione dell’art. 77 della Costituzione, oggi oscurato¹², sia in coerenza con la propria concezione del tributo codificata dall’art. 53 Cost.

Peraltro, non è su questo profilo che si intende qui insistere perché non era

10. Così E. VANONI, *La riforma tributaria*, testo della relazione pronunciata il 15 aprile 1951 alla Camera di Commercio di Sondrio, in *La politica economica*, cit., p. 233.

11. Lo si sottolinea perché il clamoroso abuso del decreto-legge viene oggi giustificato anche invocando l’esistenza di continue emergenze, mentre in realtà si tratta di ben altro: si veda G. MARONGIU, *Il Parlamento convertito alle “conversioni”: l’abuso del decreto-legge fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, n. 3, p. 653 ss.

12. Se nei primi lustri dell’età repubblicana ci si attenne rigorosamente a questa indicazione, anche in materia fiscale, negli ultimi trent’anni sia nel senso quantitativo, che in quello qualitativo la decretazione legislativa d’urgenza rappresenta, ormai, per eccellenza il punto saliente del distacco riscontrabile tra la realtà delle fonti normative e il modello immaginato o presupposto dai Costituenti (si veda L. PALADIN, *Le fonti del diritto italiano*, Bologna, Il Mulino, 1996, pp. 241 ss.).

solo di Vanoni ritenere (e di conseguenza comportarsi) che non vi è possibilità di un ordinamento democratico senza un sistema tributario bene ordinato.

Lo stesso Vanoni, nella citata conferenza tenuta a Sondrio nel 1951, soggiunse: “Noi oggi attraversiamo un periodo di ricostruzione morale, spirituale, economica e tecnica del nostro Paese ...e se noi vogliamo che nel mondo l’Italia torni ad essere quella che è stata... noi dobbiamo darle anche questa virtù che purtroppo oggi manca: la capacità di sopportare onestamente la parte di carico tributario che grava su ognuno di noi”¹³.

In altre parole, secondo il Ministro, il problema non era prettamente fiscale ma “morale e politico nel più alto senso della parola”, e per risolverlo, poiché “oggi i rapporti tra fisco e contribuente sono, inevitabilmente, nelle attuali condizioni di cose, rapporti di reciproca ostilità, bisogna fare uno sforzo per rompere questo giro vizioso”.

Occorreva, in altre parole, “per rompere questa situazione, per creare una condizione interamente nuova”, valorizzare il ruolo di colui che Vanoni chiamava il “contribuente”. Un soggetto che non aveva più, non poteva avere un ruolo meramente passivo, in attesa che eventuali irregolarità fossero scoperte dall’amministrazione finanziaria, ma doveva uscire allo scoperto, dichiararsi e quindi essere tenuto “a fare per dare”.

Era, ancora una volta, una lettura corretta dell’art. 53 Cost. che, non a caso, non statuisce, come altre Costituzioni, che si è tenuti a pagare le imposte, ma impone di contribuire: e contribuire ricomprende il fare e il dare, il fare per dare. Ma era anche la consapevolezza che, in un ordinamento fiscale di massa, solo la collaborazione tra la parte pubblica e la parte privata poteva conseguire risultati accettabili di efficienza. Per questo il Ministro propose di ridare “valore a quella norma tradizionale della nostra legge di imposta di ricchezza mobile, che impone a ogni cittadino di dichiarare entro determinati termini quello che è stato l’effettivo andamento della sua situazione economica”¹⁴.

E riuscì nel proprio intento, pur tra tante difficoltà e ostilità.

13. Così E.VANONI, *La riforma tributaria*, op. cit., pp. 230-231.

14. Con questo specifico richiamo Vanoni si ricollegava alla migliore tradizione italiana impersonata da due suoi grandi predecessori, Quintino Sella e Marco Minghetti (con specifico riferimento alla dichiarazione si veda G. MARONGIU, *La politica fiscale della Destra storica*, Torino, Einaudi, 1995, p. 143 ss.).

4. **L'avvio di un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco: dalla legalità alla tutela dell'“affidamento”**

A ben guardare, però, non era neppure questo il tratto, culturalmente distintivo, della sua importante riforma.

Ancora una volta, come era accaduto quando aveva scritto la monografia dedicata alla interpretazione della legge tributaria¹⁵, coniugò il rigore con la modernità. Allora, in un ordine politico totalmente ostile, era riuscito a smantellare i miti ideologici (“in dubio contra fiscum”, “in dubio pro fisco”). Negli anni ‘50 introdusse il tema della buona fede, dell'affidamento nei rapporti tra fisco e contribuente quando disse che “era giusto che il primo sforzo, il primo passo lo facesse lo Stato” e coerentemente aggiunse: “La legge chiede, quindi, ad ogni cittadino di fare la dichiarazione dei redditi, ma nello stesso tempo dice: ‘L'Amministrazione finanziaria è tenuta ad accettare questa dichiarazione fino a che non possa dimostrare che gli elementi della dichiarazione non sono esatti’”¹⁶.

Era l'avvio di un percorso che, negli anni (ce ne vorranno parecchi), avrebbe portato una dottrina e una giurisprudenza, prima minoritarie, a ritenere che l'art. 97 Cost. costituisce il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità.

In sintesi, la nozione di “buon andamento” non si sarebbe più ridotta solo alla rapidità, alla semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa ma avrebbe comportato il necessario contraddittorio con i destinatari nella ipotesi di provvedimenti ablatori, la previa ricerca del consenso del destinatario dell'atto, la conoscibilità del procedimento di formazione del provvedimento, il perseguimento della parità di trattamento degli amministrati.

L'imparzialità si sarebbe risolta in un dovere di buona fede oggettivo e quindi, già in quei lontani anni, Vanoni insegnava che “l'amministrazione è obbligata a non cambiare gli elementi offerti dal contribuente se non dà la dimostrazione della inesattezza di questi elementi”¹⁷ e soggiungeva: “Il funzionario non ha che il desiderio di accentuare sempre più la propria capacità tecnica e trasformare la propria attività in

15. Si veda E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, Cedam, 1932, ora in *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, 2 voll., Milano, Giuffrè, 1962 vol. primo.

16. Così nella conferenza citata di Sondrio, *op. cit.*, p. 237.

17. Ancora *op. ult.cit.*, p. 238.

quella di un esperto di cose economiche che analizza e discute la posizione del singolo contribuente sulla base di elementi precisi e concreti”¹⁸.

Infatti “noi non dobbiamo mai dimenticare che la legislazione tributaria sotto diversi profili... ha però sempre un soggetto e un oggetto unici, come soggetto il cittadino e come oggetto l’attività economica di questo cittadino”¹⁹ e “non avremo nessun merito se avremo ridotto l’amministrazione ad una accolta di automatici esecutori di disposizioni che vengono dall’Alto. Abbiamo bisogno di avere dei cervelli ragionanti, degli uomini responsabili e liberi, formati tecnicamente e moralmente”²⁰.

E proprio questa attenzione per la concreta applicazione dei tributi consente di replicare a coloro per i quali il sistema “vanoniano” di accertamenti fondati sulle tre regole della analiticità, della annualità e della personalità (trasfusa nel testo unico delle imposte dirette del 1958), non ebbe l’atteso successo neppure per i tributi ai quali era riferito, l’imposta di ricchezza mobile e le imposte personali (fra esse la c.d. complementare)²¹, perché vanificato in gran parte da una prassi avversa.

Rilievo al quale è agevole replicare che la critica, proprio perché si richiama a una “prassi” contraria ai principi, non può essere rivolta a colui che elaborò i criteri ma ai tanti che, in posti di responsabilità, dopo la morte di Vanoni, per anni non seppero calarli nella concreta applicazione delle imposte. Tutto, infatti, si può dire e scrivere, ma non certo che Vanoni non avesse ammonito che il successo di una riforma non dipende solo dal pregio dell’ordito normativo.

Egli, infatti, volle un contribuente consapevole dei propri doveri e forte dei propri diritti, ma anche una diversa amministrazione. Non a caso Vanoni, per il periodico aggiornamento della cultura tecnica e professionale dei funzionari, provvide alla istituzione di una scuola centrale tributaria, non perse occasione per spiegare le proprie riforme a chi le doveva applicare e sempre tutelò il prestigio dell’amministrazione presso i contribuenti e, in generale, nella opinione pubblica: gliene diede atto Luigi Einaudi²².

18. Ancora op. ult.cit., p. 245.

19. Ancora op. ult.cit., p. 257.

20. Non a caso Vanoni prestò una particolare attenzione alla organizzazione e all’efficienza degli uffici: si veda G. STAMMATI, *Il riordinamento e il rafforzamento dell’organizzazione finanziaria nell’opera del ministro Vanoni*, in *Riv.dir.fin.sc.fin.*, 1956, I, pp. 42-45.

21. Esso non era accolto per l’imposta fondiaria e sui redditi agrari ove permaneva il catasto ed era solo parzialmente applicato all’imposta sui fabbricati per i quali alcuni elementi di reddito medio ordinario e continuativo si mescolavano con elementi di analiticità e di personalità.

22. Si veda L. EINAUDI, *Prediche inutili*, dispensa seconda, Torino, Einaudi, p. 89 ss.

5. L'attuazione di una incisiva riforma tributaria nel rigoroso rispetto dei principi costituzionali

Soprattutto Ezio Vanoni fu un grande uomo di governo e non un mero estensore di “libri bianchi”. O meglio seppe trasformare i contenuti dei libri che aveva scritto in un progetto realizzato intendendo e interpretando i diversi significati della locuzione “programma”.

Non dimenticò mai che anche il popolo che paga i tributi ha il proprio programma inteso come l'ordine di fini ideali che, nella materia tributaria, sono la perequazione, la sopportabilità, la semplicità. Non dimenticò neppure l'apporto degli specialisti, e lui lo era, dove la formulazione tecnica del programma tende alla perfezione perché l'impostazione prescinde dai condizionamenti politici, dove convergono, con chiarezza, le priorità e la compatibilità degli obiettivi prefissi.

Ma c'è, decisivo, il programma di governo che, sulla base di determinate valutazioni tecniche, individua le scelte concretamente possibili in un dato momento storico e in una determinata congiuntura economica e politica. È un programma perché individua e propone provvedimenti da assumere, collocati nel tempo, secondo un preciso ordine di priorità, in grado di avere il consenso del Parlamento. Ma è un programma di governo perché non cerca, nel Parlamento, il consenso dei diversi interessi che nel Parlamento stesso possono essere legittimamente rappresentati, riducendolo a una mera stanza di compensazione.

In materia fiscale ci si trova di fronte a una attività che la Costituzione chiama “imposizione”, una limitazione della proprietà privata, delle iniziative dei singoli che, di uno Stato democratico, costituisce la pietra angolare, perché senza i tributi esso non può funzionare: ed è per questo che l'art. 53 statuisce che tutti (e cioè ciascuno) sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche.

Orbene la Costituzione pone dei limiti generali e sostanziali per questo sacrificio configurato come un dovere di solidarietà economico-sociale.

Ed Ezio Vanoni, proprio perché muoveva da questa puntuale nozione di tributo, ben sapeva che la manifestazione più delicata dell'arte del governo in materia fiscale, è costituita dalla precisazione del contenuto di quello specifico e generale dovere. In questo senso fu uno speciale uomo di governo di una nuova Repubblica perché la democraticità del “fisco” sta nella capacità di proporre e imporre un sistema che funzioni, nel rispetto dei limiti posti dalla Costituzione.

E la stima che ancora lo circonda conforta la conclusione che un ministro può concretamente, incisivamente, lasciare un segno importante nelle scelte fiscali utili allo sviluppo e al progresso del suo paese nel pieno rispetto della Costituzione: può essere cioè un buon patriota.

6. L'arresto del riformismo fiscale "centrista"

La ragione dell'arresto del riformismo, anche fiscale, centrista è profonda e la si coglie se si torna alla metà degli anni '50, quando si chiuse la vita terrena di Alcide De Gasperi la cui opera si era concretizzata nella intransigente difesa della democrazia politica, del metodo della libertà nella lotta tra i partiti, del sistema politico rappresentativo fondato sul suffragio universale e quindi nella centralità del Parlamento, nonché nell'avvio di un programma nel quale erano presenti vive preoccupazioni sociali²³.

Il quadro politico italiano, e non solo, stava lentamente ma inesorabilmente mutando mentre, con la scomparsa di De Gasperi, aveva avuto inizio la fine del "primato del governo", il fulcro della impostazione dello statista trentino, convinto che il compito della politica fosse quello di governare attivamente, di mettere in cantiere leggi e realizzazioni, di trasformare la distribuzione del potere.

La lotta per la successione aveva alimentato le tensioni all'interno della DC, divisa anche sul ruolo del partito e sulla possibilità di iniziare a cercare nuove alleanze e diverse prospettive e i contrasti, nel tramonto del pontificato pacelliano, erano alimentati anche dalle divisioni e dalle tensioni all'interno del governo della Chiesa²⁴.

Se ne era avuta una plateale manifestazione al momento della scelta del successore di Luigi Einaudi allorquando, alla presidenza della Repubblica, con una anomala convergenza di voti, era stato eletto (aprile 1955) Giovanni Gronchi, uomo tanto ambizioso quanto velleitario e privo di un reale peso nel proprio partito.

E l'incertezza era destinata a durare per tutta la seconda metà degli anni '50 nei quali al governo si succedettero, rapidamente, diversi *leaders* democristiani.

Proprio nel mese in cui Vanoni venne a mancare (febbraio 1956) si verificò

23. Senza considerare che in De Gasperi, nonostante la sua profonda fede cristiana, era ben presente e praticata la distinzione tra Stato e Chiesa, tra religione e politica, che altri, invece, anche nella Democrazia Cristiana, ispirati a una concezione integralista concepivano strettamente intrecciate.

24. Si veda P. DI LORETO, *La difficile transizione. Dalla fine del centrismo al centro sinistra, 1953-1960*, Bologna, Il Mulino, 1993.

un relevantissimo evento destinato a influire anche sulle scelte della politica interna italiana: al 20° Congresso del PCUS, Kruscev denunciò i crimini di Stalin e le deviazioni della “legalità socialista”, mentre la pubblicazione sul “New York Times” del testo integrale del rapporto evidenziò tali e tanti crimini da rendere arduo attribuirli a mere deviazioni dettate dal “culto della personalità”.

Iniziarono, così, soprattutto all’interno del PSI forti contrasti e dissidi²⁵ tra i tutori di una nuova ortodossia “leninista” (anche se l’URSS appariva ed era oggettivamente e intrinsecamente irrimediabile) e quanti intendevano superare il patto “di unità d’azione” con il PCI (si parlò di un patto di “consultazione”) e sperimentare nuove aperture e alleanze²⁶.

Ma il dibattito, dentro e fuori tutti i partiti, assunse toni drammatici e durissimi, quando, nel mese di ottobre del 1956, iniziò la rivolta d’Ungheria, che si chiuse tragicamente ai primi di novembre.

Immediati e violenti furono i contraccolpi sul PCI e anche se Togliatti riuscì a mantenere la guida del partito, affermando, tra l’altro, che “non vi è né Stato guida, né partito guida” (era la premessa al cosiddetto policentrismo) era affossata, per decenni, la sola prospettiva di una alternativa di sinistra al governo²⁷: era transitato l’ultimo treno per sciogliere il dilemma della doppiezza²⁸ e, fatta eccezione per pochi, i più, nel PCI, erano rimasti immobili sul marciapiede²⁹.

Ma anche i governi guidati dalla DC si susseguirono numerosi e fragili, attraversati dalle tensioni tra quanti volevano l’apertura ai socialisti (tra gli alleati, il PRI di-

25. Si veda G. SCIROCCO, *La lezione dei fatti. Il 1956, Nenni, il PSI e la sinistra italiana*, in *Storia Contemporanea*, 1956, pp. 203-268.

26. Nel mese di agosto del 1956 a Pralognan, in Savoia, avvenne un incontro “segreto” tra Giuseppe Saragat e Pietro Nenni.

27. “L’Unità” di lunedì 5 novembre 1956 titolava a tutta pagina: “Sbarrata la strada alla controrivoluzione e alle minacce di provocazioni internazionali. Le truppe sovietiche intervengono in Ungheria per porre fine all’anarchia e al terrore bianco”.

28. Sulla c.d. “via italiana al socialismo” si veda il lungo articolo di UGO LA MALFA, *La via senza sbocco*, su “*Il Mondo*”, 1956.

29. “C’è da chiedersi - dirà Enrico Berlinguer nella relazione al Comitato centrale del partito comunista nel dicembre del 1974 - se la nostra risposta sulle vicende dei paesi dell’Europa orientale non abbia peccato di ambiguità, non abbia obbedito troppo all’esigenza - che pure si imponeva - di respingere gli attacchi delle forze conservatrici... e troppo poco abbia invece obbedito all’esigenza di rispondere agli interrogativi, alle preoccupazioni, ai timori sinceri di tanti democratici, affermando - non solo con la nostra condotta, come in sostanza avvenne, ma anche nell’esplicita elaborazione teorica - che noi restavamo persuasi della necessaria diversità delle vie al socialismo e che avremmo ricercato e continuato a seguire vie originali e diverse rispetto all’esperienza dei paesi dell’Europa orientale” (così “*L’Unità*” dell’11 dicembre 1974, p. 14).

chiarò la fine del centrismo) e coloro che, negli ambienti politici, economici e religiosi lo ostacolavano fermamente tanto che, nel 1960, si giunse a sfiorare la crisi di sistema.

Ben si intende che, proprio perché si delineavano nuove alleanze e si affermavano diverse sensibilità, quegli anni, nei quali un governo forte e stabile perdeva la propria centralità, videro premiati gli sforzi, molto spesso di minoranza, volti a garantire l'operatività di istituzioni previste dalla Costituzione e una più puntuale attuazione dei suoi principi: la riforma del codice di procedura penale (1955) e l'entrata in funzione della Corte costituzionale (1956)³⁰, del Consiglio Superiore della Magistratura (1958), nonché la legge Vigorelli (1959) sulla estensione "erga omnes" dei minimi salariali previsti dai contratti di lavoro.

Ma, negli stessi anni, la "questione fiscale" scompariva dall'agenda politica.

E così sarà anche per tutti gli anni '60 con la rinuncia, implicita, ma non casuale, ad usare la leva tributaria per la più equa ripartizione delle ricchezze e del benessere che, invece, non cessarono dall'aumentare.

Di conseguenza, un'opera di riforma che avrebbe richiesto alcuni anni di coerente opera legislativa e di fermo impegno amministrativo fu abbandonata per mancanza di volontà politica.

"Vanoni, osservava malinconicamente Cesare Cosciani alcuni anni dopo, rimase un isolato anche nella maggioranza", e non solo "perché la mancanza di impegno politico si manifestò nella indifferenza di tutte le forze politiche - maggioranza e opposizione - per i problemi tributari"³¹.

7. Una riflessione e una autorevole testimonianza sull'opera svolta

Alla inerzia concorsero varie ragioni la cui illustrazione esorbita i limiti temporali di questo saggio. A parzialissima scusante vale la constatazione che, nel governo della finanza pubblica, non era facile sostituire un ministro quale si era rivelato "l'indimenticabile"³² professore Ezio Vanoni.

30. Grazie all'intrapreso dialogo tra democristiani e socialisti tra la fine del 1955 e l'inizio del 1956 si sbloccò la designazione dei cinque giudici di elezione parlamentare (si veda F. BONINI, *Storia della Corte costituzionale*, Roma, NIS, 1996).

31. Così *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964, p. 37.

32. Così lo definì Arturo Carlo Jemolo, nel luglio del 1957, là dove, a conclusione del riassunto e della

Significativamente proprio Luigi Einaudi scrive: “Tra quelli la cui opera è dolorosamente venuta meno è soprattutto grato a me il ricordo degli scambi di idee avuti, durante l’ufficio da me ricoperto, con Alcide De Gasperi, con Carlo Sforza, con Ezio Vanoni, tutte e tre, in campi diversi, benemeriti della patria italiana”³³.

Paradossalmente fu proprio il successo dell’opera di ricostruzione dell’Italia a offuscare la riconoscenza verso coloro che l’avevano guidata tra il crollo del regime fascista e l’approvazione della Costituzione della Repubblica e avevano avviato un paese povero verso la democrazia e la scoperta del benessere.

Infatti, il dopoguerra era ormai un pallido ricordo quando, nel 1960, apparve nelle sale cinematografiche un film, “*La dolce vita*”, di Federico Fellini, che sembrava intonato ai vaporosi sogni di benessere e di evasione dell’italiano medio.

In effetti, in quegli anni, nella penisola stava avvenendo una trasformazione per certi aspetti rivoluzionaria sul piano strutturale, ma assai più circoscritta e in sordina sul piano culturale e sociale: “una società ambivalente, in bilico fra il vecchio e il nuovo, una società in parte ancora ‘frugale’, in parte già suggestionata dai miti del consumismo, in parte ‘provinciale e codina’, attardata su viete convenzioni, in parte ricca di fermenti e tensioni progettuali, alla rincorsa di tutto ciò che sapesse di moderno, anche nei suoi aspetti più superficiali”³⁴.

Ebbene, di quei lontani anni, proprio perché accomunati dal “miracolo economico”, si ricorda che, nel 1962, le automobili in circolazione erano oltre quattro milioni. Una famiglia su due possedeva il frigorifero e una su quattro la lavatrice. In quasi la metà delle case degli italiani troneggiava un televisore, da quando, nel 1954, la RAI aveva messo in onda le prime trasmissioni sul piccolo schermo. Insieme alla motorizzazione, la televisione divenne l’emblema dei mutamenti in corso nel Paese giacché essa, unitamente agli spettacoli di svago e di intrattenimento, contribuiva a diffondere, fin nelle più sperdute borgate, i fondamenti culturali e le immagini di un paese più ricco, di una realtà sociale più aperta e articolata.

È sfumato, invece, il ricordo delle emergenze che due generazioni dovettero

valutazione degli avvenimenti degli ultimi due mesi, scriveva: “Ripeto, l’immobilità assoluta è fuori della realtà. Ma ad usare i termini nel loro valore consueto e convenzionale, non scorgo all’orizzonte proprio nulla di nuovo” (così su “*Il Ponte*” del luglio 1957 ora in A.C. JEMOLO, *Società civile e società religiosa*, Torino, Einaudi, 1959, pp. 104 ss. e spec. 114).

33. Così L. EINAUDI, *Lo scrittoio del Presidente*, Torino, Einaudi, 1956, p. XVI.

34. Si veda V. CASTRONOVO-R. DE FELICE-P. COPPOLA, *L’Italia del Novecento*, Torino, Utet, 2004, pp. 365-366.

affrontare per realizzare “il miracolo”: la ricostruzione di un Paese devastato da una guerra sciagurata e ignaro, in gran parte, di una vita politica libera, la edificazione di un quadro costituzionale e istituzionale che desse solidità all’Italia e certezze di pacifica convivenza a tutti, la stipula di un trattato di pace che chiudesse la tragica esperienza del totalitarismo, il reinserimento nella comunità internazionale, la creazione di nuove istituzioni europee, la ripartenza di un florido commercio internazionale, la stabilità della moneta e il contrasto all’inflazione e il tutto avendo sullo sfondo la cosiddetta “guerra fredda” che animò, duramente, anche il dibattito della politica interna.

E a maggior ragione, se si è appannato il ricordo di quegli anni difficilissimi, affrontati senza l’enfatizzazione della locuzione “emergenza”, nessuno ricorda le rilevanti novità che furono introdotte per ammodernare l’ordinamento tributario che di esse necessitava e dalle quali non si poteva prescindere.

Ovviamente, non mi riferisco alla letteratura specialistica e tanto meno agli amici e ai colleghi del prof. Ezio Vanoni, protagonisti di noti e apprezzatissimi studi volti a illustrarne la figura personale, politica e professionale³⁵.

Ho inteso rivolgermi a un pubblico più vasto, ai più giovani soprattutto, per sottolineare che neppure le emergenze (e quali emergenze, seppure non evocate quotidianamente) riuscirono a fermare colui che resse “le finanze” dal 1948 al 1954 e dei suoi importantissimi studi degli anni ‘30 fece un programma politico realizzato con amore di patria, con indefessa dedizione, con sagace e prudente misura. Lo stesso Vanoni, l’8 gennaio del 1955, presentando a un convegno di professori universitari, lo schema decennale di sviluppo economico, dopo averne esposto i criteri essenziali, soggiunse: “Voi che avete nelle vostre mani gli strumenti della tecnica economica, potete e dovete diffondere questa persuasione in mezzo al popolo italiano: che non esistono miracoli, in economia, che non esistono macchine capaci di creare automaticamente il benessere, ma esistono modi di ragionare, esistono impegni che, se assunti in modo conseguente e lucido e con fondamento, possono portare ai risultati di sviluppo, di tranquillità, di equilibrio politico e sociale che interessano ognuno di noi”³⁶.

I risultati si videro e gli sopravvissero e mi è parso, quindi, doveroso ricordare Ezio Vanoni nel sessantesimo anniversario della morte, avvenuta, tragicamente, nell’aula del Senato, il 16 febbraio del 1956.

35. Si veda per tutti, e *in primis*, F. FORTE, *Ezio Vanoni economista pubblico*, a cura di G. Beretta e L. Bernardi, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2009.

36. Così E. VANONI, *Discorsi sul programma di sviluppo economico*, Roma, Poligrafico dello Stato, 1956, p. 29.