

# QUADERNI



Università degli Studi di Siena  
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA POLITICA

SIMONETTA BOTARELLI

Tra riforme mancate e riforme attuate: da Vanoni alla riforma  
degli anni '70

n. 434 - Settembre 2004

**Sommario** – Tra le proposte di riforma fiscale avanzate nel secondo dopoguerra assumono particolare enfasi quelle presenti nelle posizioni di Visentini e Cosciani, espresse nel 1948 in seno alla Commissione Vanoni; posizioni intorno alle quali ruoterà tutto il dibattito relativo alle ipotesi di riforma fiscale anche degli anni '60.

Se una prima innovazione alla struttura dell'ordinamento tributario è da attribuire alle norme sulla perequazione tributaria (Vanoni nel 1951), la seconda legge di perequazione tributaria, da una lato, e la costituzione della Commissione di riforma tributaria Cosciani all'inizio degli anni '60, dall'altro, indicano il percorso di riferimento del processo in cui ha trovato esplicitazione la costruzione del sistema tributario italiano con la riforma degli anni '70.

**J.E.L. Classification :** H20, H24, H29, E62.

Questo lavoro costituisce solo la prima parte di una più ampia ricerca sulla struttura ed evoluzione del sistema tributario, a far data dal 1950 e fino alla soglia del 2000, con particolare riferimento al succedersi delle diverse proposte e dei progetti di riforma tributaria che assommano analogie e caratteristiche simili, ma che non trovano poi esplicitazione coerente con gli intenti che sembravano averle guidate. L'attenzione è centrata in modo specifico sulle imposte sui redditi e, in particolare, su quelle imposte che hanno assunto, nel corso del tempo, caratteri di progressività o che non appaiono tali nel loro aspetto formale.

Questa prima parte della ricerca è stata svolta con un finanziamento PAR Università di Siena.

**Simonetta Botarelli**, Dipartimento di Economia Politica, Università degli Studi di Siena

### 1.1 *Il quadro di riferimento*

Analizzare la distribuzione del carico fiscale dagli inizi del secondo dopoguerra, anche con attenzione alla sua ripartizione tra “famiglie” e “imprese”, vuol dire considerarne<sup>1</sup>, al di là di quelle che sono state le caratteristiche generali del sistema, la fisionomia che è andato assumendo nel corso del tempo pur in presenza di una struttura di fondo relativamente stabile; struttura che, però, negli aspetti formali ha teso, almeno superficialmente, a trasformarsi per l’evolversi dei rapporti tra gli operatori economici e ciò sia con riguardo agli aspetti quantitativi che a quelli sociali.

Tali problematiche hanno portato storicamente a modificare l’onere fiscale sulle famiglie e sulle imprese, sia con riferimento ai rapporti tra imposte indirette e dirette sia, all’interno di queste ultime, tra l’imposizione progressiva e quella proporzionale.

Di tutto ciò la “riforma Vanoni” degli anni ’50 e la successiva riforma tributaria dei primi anni ’70 ne costituiscono certamente gli esempi più rilevanti. La prima, che trova origine nei dibattiti politici svoltisi intorno alla struttura della carta costituzionale ed alla

---

<sup>1</sup> Le prime, nella loro funzione di unità consumatrici e, le seconde, in quella di produttrici di ricchezza. Queste precisazioni sono utili per il proseguimento e completamento dell’analisi con riferimento alle entità definitorie della contabilità nazionale. Infatti, per capire quale sia stata la reale dimensione del fenomeno, che coglie l’effettiva area soggetta a progressività, sarà necessario procedere al confronto tra dati fiscali (in cui, però, si assommano importanti fenomeni elusivi ed evasivi) e quelli desumibili dalla contabilità Istat. Il vantaggio di usare dati di origine e fonti diverse, pur necessitando di aggiustamenti, sappiamo che consente di individuare un metodo valido per stimare quanta parte del reddito delle famiglie viene sottoposto ad imposizione di tipo progressivo, quindi quale ampiezza viene ad assumere la base imponibile effettivamente dichiarata.

Per una applicazione della metodologia con riferimento all’Irpef e all’area soggetta a progressività si veda Botarelli S. (2001). Nello studio citato l’approccio seguito ha fatto riferimento al Sec78, dato che il processo di revisione dei conti, a cui hanno aderito i paesi Ue e confluito nel Sec95, non aveva ancora trovato applicazione per quello che riguardava i conti dei settori istituzionali. Un sistema dei conti, quello del 1995, che ha profondamente innovato rispetto ai precedenti e attraverso il quale vorremmo ricostruire, in modo omogeneo, e cogliere l’ampiezza e il grado della progressività. Al riguardo basta ricordare come, fino agli anni ’60, il sistema di contabilità nazionale (SNA) fosse del tutto ufficioso e la fonte statistica fosse invece riconosciuta nella “Relazione generale sulla situazione economica del paese”; peraltro, bisogna tener presente che, per il

ricostruzione del sistema tributario pesantemente scombinato dai problemi della finanza di guerra, fisserà le linee del sistema fino a tutti gli anni '60 mantenendo sostanzialmente la logica di uno sviluppo capitalistico in cui la formazione del risparmio privato avrebbe dovuto assumere una qualche priorità sugli altri possibili obiettivi di politica economica. Di qui la prevalenza di una imposizione sui consumi (fig.1) rispetto a quella sul reddito e, all'interno di questa, di una composizione che vede, accanto alle imposte proporzionali, incominciare ad affermarsi una quota non irrilevante di imposte<sup>2</sup> progressive.

Vanoni, già nella relazione al Senato sul disegno di legge per la perequazione tributaria<sup>3</sup>, aveva indicato quella serie di fenomeni (quali l'inflazione, le conseguenze economiche dovute alla guerra, la frequente caoticità della legislazione, ma anche la decadenza nei comportamenti di etica fiscale) che aveva contribuito a inasprire la pressione tributaria, tanto da averla resa poco sopportabile per tutti i soggetti onesti o per quanti non potevano porre in essere comportamenti elusivi od evasivi. E così come si prodiga nell'assicurare che non sarebbero state introdotte aliquote elevate, così, per contrastare le critiche di quanti non intravedevano nella riorganizzazione dell'imposizione progressiva una trasformazione del sistema tributario verso la personalità, sostiene con forza la transitorietà degli interventi e la non pregiudizialità per un successivo passaggio da imposte reali a personali; tanto da affermare che "le variazioni dei tassi d'imposta dovranno venir effettuate solo al fine di modificare la distribuzione interna del carico fiscale, tra imposte reali e imposta personale, senza alterare il peso nel suo insieme"<sup>4</sup>. Ma i buoni propositi di Vanoni sembrano poi scontrarsi con quanto si va a realizzare nell'arco dei successivi quindici anni: inasprimento delle aliquote, aumento delle addizionali, trasformazione silente della RM in imposta

---

periodo precedente gli anni '80, non esistono informazioni sulla variabile "reddito familiare" (che dovrà essere "ricostruita"), tranne una seppur diversa accezione in versione Sec75.

<sup>2</sup> Non riuscendo peraltro a seguire le tendenze realizzate negli altri paesi industrializzati; vale a dire le tendenze verso l'introduzione di una imposizione personale.

<sup>3</sup> Vanoni (1951), Relazione al Senato sul disegno di legge contenente norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario, in Lex.

<sup>4</sup> Vanoni (1951), Relazione al Senato..., p. 9.

progressiva. Peraltro nel decennio successivo inizia anche ad assumere rilevanza politica, oltre che di un certo rilievo, il problema della redistribuzione: e gli aspetti redistributivi sono colti non solo in termini di progressività, ma anche in termini di equità orizzontale. Poi, però, la riforma tributaria a lungo pensata e varata tra il 1971 ed il 1974 rivela caratteristiche alquanto diverse rispetto a quelle ipotizzate dieci anni prima: l'imposta progressiva da strumento redistributivo viene vista anche con funzione di controllo della domanda. Ed è questo un motivo per cui la base imponibile dell'Irpef rimarrà sostanzialmente limitata ai soli redditi da lavoro dipendente<sup>5</sup>.

Ma se l'andamento della pressione tributaria tra il 1951 e il 1972, salvo un incremento nei primi due anni<sup>6</sup>, mostra una sostanziale costanza con variazioni che non superano i due punti percentuali<sup>7</sup>, cosa realmente si è verificato, tra le sue componenti interne e tra i diversi soggetti, nella ripartizione del carico tributario? Il dato aggregato non può che assommare, ovviamente, una molteplicità di effetti che, da un lato, possono compensarsi ma, dall'altro, sostituirsi. Ecco allora che diventa importante, per capire in quale direzione siano realmente ed effettivamente andate le scelte del legislatore, osservare analiticamente i mutamenti intervenuti sotto il profilo formale, attraverso le dichiarazioni d'intenti e con l'introduzione delle norme, e sotto il profilo sostanziale con la distribuzione ed incidenza dell'onere che ne consegue.

---

<sup>5</sup> Nel contempo delle esigenze della ristrutturazione industriale, resa necessaria anche dalla libertà di scambio all'interno del Mercato Comune, si tiene conto: a) escludendo gli investimenti dall'imposta sul valore aggiunto; b) lasciando immutata l'imposizione proporzionale sulle rendite finanziarie; c) non affrontando i problemi relativi alla piccola impresa. Nel contempo, la scelta di finanziare la spesa pubblica attraverso un incremento costante del deficit piuttosto che con un adeguato incremento della pressione fiscale (fino alla metà degli anni 80 nettamente inferiore rispetto a quella mediamente prevalente negli altri paesi europei) ha portato come conseguenza la necessità di doverla poi accrescere in modo abnorme negli ultimi anni anche a causa dei vincoli europei.

Su Irpef e incidenza sui redditi da lavoro dipendente si rinvia a Botarelli (2001), cit.

<sup>6</sup> L'auspicio di Vanoni in merito alla tregua fiscale ha, infatti, avuto breve durata. Già dall'inizio del '52 si susseguono interventi per finanziare i maggiori oneri derivanti da diverse calamità naturali; e l'inasprimento dell'imposizione avviene soprattutto con il ricorso alle addizionali.

<sup>7</sup> Si veda l'andamento della pressione tributaria evidenziato nella fig. 2.

Ci sono degli aspetti che, secondo quest'ultimo profilo, possono ravvisare una qualche soluzione di continuità nelle scelte sottese ai seppur diversi interventi? Di fatto la sostanziale costanza della pressione tributaria sembra riflettersi e caratterizzare anche la quota di imposizione diretta, in rapporto al Pil, imputabile alle imprese (fig. 3); quota che, tra il 1953 e la fine del periodo osservato, oscilla tra i 2 e i 2,5 punti percentuali in termini di Pil e che, fino ai primi anni '60, sopravanza la quota invece imputabile alle famiglie. Dall'altra, la quota delle imposte dirette attribuibile alle famiglie cresce, nel periodo considerato, in modo pressoché costante, passando dall'1 al 3,5% del Pil<sup>8</sup>. Ed il sorpasso rispetto alla quota "imprese", nel 1964, non può che essere attribuito all'effetto congiunto dell'inasprimento, con aliquote crescenti, dell'imposizione sui redditi dei lavoratori, autonomi<sup>9</sup> e dipendenti, e dei diffusi tentativi per cercare di "non sostenere" le accresciute aliquote marginali sul reddito d'impresa<sup>10</sup>.

Ma gli effetti complessivi (fig.5, *composizione della pressione tributaria*) delle modifiche intervenute nell'imposizione assommano anche quelle modifiche che sono parallelamente intervenute sul fronte imposte indirette; modifiche che hanno indotto una compensazione e/o sostituzione negli effetti di crescita della "pressione" imputabile alle famiglie<sup>11</sup>.

Tutti questi sono fenomeni o aspetti che hanno origine e coincidono con la riforma Vanoni anche se poi trovano uno sviluppo significativo nel decennio successivo.

---

<sup>8</sup> La fig. 4 ponendo a confronto gli andamenti, attraverso i numeri indice delle variabili (anno 1953 di riferimento posto pari a 100) dà ancora maggiore evidenza alla comparazione della crescita relativa; e tanto da ribadire quanto la crescita dell'imposizione diretta sia stata "sopportata" dalle famiglie.

<sup>9</sup> Gli interventi di riassetto dell'imposizione diretta già dal 1952 trattano in modo simile i lavoratori autonomi e quelle piccole ditte, associazioni di fatto, cooperative, ecc.. che producono il reddito attraverso prevalentemente il lavoro dei soci. Nel contempo si estendono a tali redditi (assimilandoli e generalizzando, così, in un qualche modo le modalità di svolgimento e/o le caratteristiche del lavoro dipendente) detrazioni da RM e abbattimenti alla base per l'imposta complementare così come previsto per i redditi da lavoro dipendente. Cfr. Sarcinelli (1967), cit.

<sup>10</sup> Ponendo, quindi, in essere diffusi comportamenti evasivi.

<sup>11</sup> L'incremento della parte imputabile alle famiglie compensa la diminuzione dell'imposizione indiretta, che, come quota del totale della pressione, passa dal 70% al 60% alla fine del periodo osservato (fig. 5). Così come se ne trae conferma dal confronto con la costanza dell'andamento dei numeri indice relativi ad imposte indirette/dirette, rapportate al Pil (cfr. fig. 4).

L'interpretazione che ne deriva non può non tener conto di quanto nel corso di quegli anni, ma anche in anni precedenti, si era andati affermando in termini di pressione tributaria e di rapporto tra imposte dirette ed indirette. L'impianto sotteso al disegno di riforma Vanoni pur essendo diretto a razionalizzare il sistema esistente, senza "modificare"<sup>12</sup>, sembra infatti aver metabolizzato le ipotesi avanzate da Costa sull'attribuzione di eventuali incrementi della pressione tributaria solo a carico delle famiglie e non delle imprese, oltre che sulla opportunità/necessità di una riduzione della progressività piuttosto che di un suo aumento.

### *1.2 Le premesse nel dibattito alla Commissione economica del Ministero per la Costituente*

Nel 1946 Angelo Costa, allora presidente della Confindustria, rispondendo ad un questionario preparato dalla Commissione Economica del Ministero per la Costituente dichiarava esplicitamente: "Non sembra opportuno nè conveniente affidare allo strumento fiscale, se non nei limiti in cui normalmente ed automaticamente le compie, funzioni di redistribuzione della ricchezza e di trasformazione della struttura sociale. (...) Soltanto se la pressione tributaria potrà scendere in futuro ad un livello più basso di quello prebellico sarà possibile aumentare il rapporto tra le imposte dirette ed indirette attraverso una riduzione proporzionale di queste ultime in maniera da attenuare la pressione dei consumi delle classi meno abbienti"<sup>13</sup>. Affermazione questa che esprime in modo chiaro le opzioni politiche che in quel periodo sembravano evidenti alla classe imprenditoriale, in generale, e, in particolare, alla Confindustria<sup>14</sup>.

Nella formulazione dei questionari d'indagine la Commissione economica aveva chiesto, tra l'altro, una esplicitazione di quale funzione di redistribuzione fosse assegnabile o riconoscibile alle imposte, oltre che una valutazione dell'opportunità di modificare la distribuzione del carico tributario tra imposte indirette e dirette. Relativamente al primo

---

<sup>12</sup> Le imposte indirette determinando effetti di sostituzione devono, quindi, essere indebolite.

<sup>13</sup> Ministero per la Costituente (1946), pag. 241.

quesito le risposte ricevute ammettevano in generale che il sistema fiscale potesse esercitare una azione redistributrice di reddito o di ricchezza anche se, poi, sulla opportunità che l'azione fosse specifica o diretta (ad es., con imposta sul reddito fortemente progressiva) veniva espressa una sostanziale e generale contrarietà<sup>15</sup>. Le trasformazioni attuate con gli strumenti fiscali, si affermava, potevano solo essere introdotte con molta gradualità e risultavano opportune solo all'interno di una riforma graduale.

Sull'altro aspetto, del rapporto tra imposte indirette e dirette, anche se sembra emergere una minore antitesi tra gli effetti riconducibili ai due tipi di imposte, si ritiene che largo ricorso alle dirette può essere appropriato solo in quelle economie ricche dove il reddito medio è elevato, elevato è il numero dei contribuenti con redditi consistenti, e in cui il rendimento di tali imposte giustifica i connessi costi amministrativi ed i problemi legati ad accertamento e riscossione<sup>16</sup>.

Se, da un lato, l'intervento dello Stato attraverso lo strumento tributario doveva avere un ambito limitato per non ostacolare un adeguato flusso di risparmio necessario a finanziare il volume desiderato di investimenti privati, dall'altro, e conseguentemente, il sistema tributario<sup>17</sup> avrebbe dovuto assumere una configurazione tale da contribuire al raggiungimento del medesimo obiettivo.

Dall'insieme delle risposte di Costa, e degli altri esponenti<sup>18</sup> del mondo imprenditoriale sentiti nella medesima circostanza, si evince chiaramente come la struttura desiderata del

---

<sup>14</sup> Il dibattito intorno alla adesione o meno al principio della progressività non fa che trovare esplicitazione in una formulazione di compromesso dell'art. 53.

<sup>15</sup> Si discostava la sola posizione favorevole di Scoca. Cfr. Ministero per la Costituente (1946)

<sup>16</sup> Dichiarazioni queste che sottolineavano, altresì, la mancanza di condizioni tali nella nostra economia per procedere in quella direzione.

<sup>17</sup> Il cui scopo principale avrebbe dovuto essere il mero finanziamento della produzione di servizi pubblici.

<sup>18</sup> Si vedano anche in Ministero per la Costituente (1946) gli interrogatori di Francesco Coppola D'Anna e di Antonio Salamini, condirettori dell'Associazione tra le Società italiana per Azioni.

sistema tributario, tenendo conto dell'adesione<sup>19</sup> alle teorie economiche all'epoca prevalenti, avrebbe dovuto avere le seguenti caratteristiche:

- una preponderanza delle imposte sui consumi rispetto a quelle sul reddito, a cui era assegnato il duplice obiettivo di indurre un effetto di sostituzione a favore del risparmio e di far così gravare l'onere dei servizi pubblici in buona sostanza sulle classi meno abbienti;
- coerentemente, per gli obiettivi di cui sopra, una prevalenza di imposte proporzionali sul reddito piuttosto che progressive<sup>20</sup>,
- una prevalenza dell'imposizione sui salari piuttosto che sui profitti (o, se si vuole, sul reddito d'impresa), nell'ipotesi che direttamente o indirettamente questi si traducano in investimenti.

### 1.3 Vanoni e le riforme mancate

In tutti gli anni cinquanta i *desiderata* espressi da Confindustria si erano soddisfacentemente realizzati: la pressione tributaria (fig. 2), a fronte di un consistente incremento del reddito pro-capite in termini reali, aveva continuato a mantenersi su livelli relativamente modesti (e sicuramente non superiori a quelli prevalenti nel periodo prebellico)<sup>21</sup>. Altrettanto interessante è quello che emerge dalla analisi interna della struttura dell'imposizione diretta che in quel periodo viene riordinata con una serie di provvedimenti noti sotto il nome di "riforma Vanoni". L'interesse deriva non solo dal fatto che vengono rispecchiate piuttosto bene le opzioni confindustriali<sup>22</sup> di cui si è detto, ma anche dalla presenza di alcuni tratti caratteristici tuttora parti integranti del sistema tributario. Affermazioni queste che hanno pieno riscontro nei dati: l'opera di Vanoni è stata sostanzialmente volta a razionalizzare la

---

<sup>19</sup> Per una rassegna delle analisi teoriche allora prevalenti in tema di incentivi al risparmio si veda Fuà G. (1964)

<sup>20</sup> Ritenendo che la propensione al risparmio delle classi di redditi più alte fosse sicuramente più elevata.

<sup>21</sup> Forse addirittura inferiori.

<sup>22</sup> Dal graf. 3 è evidente come, all'inizio degli anni '80, la crescita delle imposte dirette è meno accentuata di quella del totale delle imposte. Da un lato le indirette crescono di più, dall'altro le aliquote di RM, in alcuni

struttura esistente senza interventi di modifica radicale. Ma i principali interventi legislativi successivi danno indicazione del progressivo abbandono dei principi ispiratori di quella riforma.

Se si considera l'insieme delle imposte sul reddito e sul patrimonio, prescindendo dalla loro attribuzione ai diversi enti impositori, il sistema risulta composto in prevalenza da tributi ad aliquota proporzionale. L'importanza dell'imposta complementare e dell'imposta di famiglia (analoghe dell'attuale Irpef) risultavano infatti relegate ad un ruolo marginale essendo il loro gettito quasi trascurabile, soprattutto per effetto degli alti minimi imponibili previsti. Fino ai primi anni sessanta l'imposta principale, che da sola rappresentava oltre il 45% del gettito delle imposte dirette, era l'imposta di R.M., con aliquote differenziate per tipo di reddito, rigorosamente proporzionali all'inizio e poi blandamente progressive.

Peraltro dopo circa 15 anni dall'entrata in vigore della legge Vanoni si incominciava ad osservare che quanto si era andato realizzando pareva essere esattamente l'opposto di ciò che si era proposto di fare il Ministro delle finanze dell'epoca: mentre la trasformazione del sistema di imposizione diretta da reale a personale non veniva realizzata secondo le linee previste, le aliquote risultavano inasprite, le addizionali moltiplicate e il sistema tributario arricchito di nuove forma impositive<sup>23</sup>.

Nel 1962 erano state nominate alcune commissioni di studio con l'incarico di affrontare tutta una serie di problemi ritenuti ormai improcrastinabili dall'allora governo di centro-sinistra.

Il riordino del sistema tributario era sicuramente uno dei problemi prioritari da affrontare in relazione agli aspetti fondamentali di efficienza interna e di revisione della struttura, che devono considerare e incorporare tra gli obiettivi propri anche quelli di "redistribuzione", così energicamente negati da Costa una quindicina di anni prima.

---

casi (come per la RM cat. B e la RM cat. C1 nel 1952), si abbassano; ma tutto ciò a fronte di un alternarsi di provvedimenti che vedono, già dal '54, innalzarsi le aliquote delle addizionali. Cfr , tra gli altri, Valiani (cit.).

<sup>23</sup> Sarcinelli (1967), p.161.

In effetti la prima Commissione di studio<sup>24</sup> aveva concentrato la sua attenzione su due punti essenziali: la trasparenza legislativa e l'efficienza del sistema da un lato, la struttura progressiva dall'altro. Ne derivava una filosofia diversa da quella prevalente alla fine degli anni quaranta; filosofia in cui erano certamente preminenti, in considerazione della particolare attenzione posta verso i problemi di evasione, di erosione e di elusione, gli aspetti redistributivi non solo in termini di progressività, ma anche in termini di equità orizzontale.

Il sistema, così come prefigurato nei lavori della Commissione<sup>25</sup>, e fondato su un'imposta personale con larga base e su un'imposta generale sui consumi rispondeva, ad un tempo, a criteri di progressività con ampie potenzialità di manovra anticongiunturale data l'ampiezza della base imponibile che poteva consentire al sistema un'elevata elasticità congiunturale, funzionando così l'imposta progressiva da stabilizzatore automatico.

Gli obiettivi accennati erano, già di per sé, di notevole rilievo politico; essi, infatti, non si limitavano ad affermare con forza la necessità di una trasparenza legislativa e di un riordino dell'amministrazione finanziaria come *conditio sine qua non* per qualunque riforma del sistema<sup>26</sup> dato che la loro attuazione avrebbe implicato, anche a parità di gettito, una profonda redistribuzione del carico tributario. La diminuzione dell'importanza dell'imposizione indiretta, compensata da un maggior gettito dell'imposizione progressiva,

---

<sup>24</sup> Che espletò i suoi lavori durante i primi due governi di centro-sinistra.

<sup>25</sup> La Commissione affrontò, tra l'altro, il problema della finanza locale in cui si sottolineava come al successo della riforma avrebbe potuto giocare un ruolo di rilievo l'unificazione tributaria e il coordinamento tra finanza statale e locale.

Steve presenta, al riguardo, una memoria (documento di lavoro) alla Commissione in cui delinea la base tributaria per una finanza locale autonoma fondata su:

a) imposta su proprietà immobiliare,  
b) attribuzione agli enti locali di una parte dell'imposta sugli scambi,  
c) imposte sui consumi di energia; confermando così l'esigenza di una profonda trasformazione dell'orientamento per la finanza locale. Si vedano, al riguardo, Steve (1964), Gangemi (1964) e Stato dei lavori.. (1964).

Ma la rilevanza della soluzione va sottolineata alla luce di eventi recenti: l'articolazione della proposta di Steve degli inizi anni '60 è quanto si è andato realizzando in tema di autonomia tributaria locale in questi ultimi anni e cioè alle soglie del 2000; segnale questo, molto forte, del riprodursi delle scelte del passato.

avrebbe implicato un incremento della pressione tributaria, in generale, sulle classi di reddito più elevate e, in particolare, sui redditi diversi da quelli di lavoro dipendente.

Ma il fallimento del centro-sinistra, avvenuto in tempi relativamente brevi, implicò anche il fallimento di *una riforma di questo tipo*.

Il sistema, poi definito negli anni settanta<sup>27</sup>, ha dimostrato di rispecchiare in modo evidente i nodi dello scontro politico che, del resto, al momento dell'approvazione della legge di riforma non poteva ritenersi del tutto concluso<sup>28</sup>.

E' noto che la riforma tributaria venne varata nel 1973 per l'imposizione indiretta e nel 1974 per l'imposizione diretta, vale a dire a dieci anni di distanza dalla Commissione di studio e in un contesto economico sostanzialmente e profondamente mutato<sup>29</sup>.

Nel contempo la ripartizione del carico tributario tra famiglie ed imprese si era sostanzialmente invertita (fig.3): a far data dal 1964 il prelievo sulle famiglie supera ormai, in percentuale del Pil, quello sulle imprese. D'altronde, se da un lato, era condivisa l'affermazione che le aliquote legali relative a imposizione diretta e contributi sociali fossero onerose, poi, sta di fatto che la pressione fiscale effettiva sulle imprese si manteneva a livelli relativamente modesti essenzialmente per effetto della forte evasione<sup>30</sup>.

Nello stesso periodo la composizione del prelievo sulle famiglie cominciava a mutare con una riduzione del peso dell'imposizione indiretta rispetto alle imposte sul reddito, mentre nel

---

<sup>26</sup> “La Commissione unanime intende ribadire l'idea che nessuna riforma tributaria può venir seriamente pensata, se prima non si riorganizzano radicalmente gli uffici finanziari ed i metodi di lavoro”, in Cosciani C. (1964), pag. 14.

<sup>27</sup> Per la lunga storia legislativa della riforma tributaria si veda De Nardo V., Napoletano R. (1971).

<sup>28</sup> Per una puntuale ricostruzione degli aspetti economici e politici dei primi anni settanta cfr. Cavalcanti (1992).

<sup>29</sup> Caratteristica che ricorre è quella relativa all'attuazione delle riforme a ridosso di trasformazioni economiche; elemento questo che ne impedisce il successo.

<sup>30</sup> La presenza di forte evasione è una peculiarità del nostro sistema tributario che ne connota tutte le possibili periodizzazioni. Basta citare le considerazioni di Nitti sugli effetti dell'imposta di RM. Nitti aveva infatti sottolineato come l'imposta di RM avesse assunto nel tempo una progressività formale tale da spingere e giustificare l'ampia evasione da parte delle imprese e degli altri redditi, aggiungendo altresì che le società erano addirittura arrivate a tenere i libri contabili con due diverse modalità: una per il fisco ed un'altra per i propri azionisti. Cfr., al riguardo, Di Majo (2003) p. 8 e ss.

periodo successivo alla riforma lo scenario si palesa completamente diverso per due ordini di motivi: il primo con riguardo all'espansione del deficit pubblico e il secondo per l'operare, in presenza di alta inflazione, di un'imposta progressiva, come l'IRPEF, che aveva sostituito il preesistente sistema di imposte reali. E rispetto agli anni precedenti si potrà osservare come l'incremento della pressione fiscale e di quella tributaria, anche per effetto del fiscal drag, risulteranno superiori all'incremento del reddito reale, mentre nel contempo si verrà ad ampliare la differenza fra famiglie e imprese<sup>31</sup>.

### *2.1 Il succedersi delle proposte*

L'evoluzione del sistema tributario è sicuramente frutto di una caratterizzazione imposta dalla presenza di problemi reali e dalle posizioni teoriche prevalenti all'epoca che li andavano affiancando. Ed è indubbio che tali fattori ed eventi ne hanno condizionato la futura connotazione, o almeno ne hanno posto in modo forte le premesse.

Il periodo storico di riferimento non può che essere quello post-bellico, quello in cui si evidenziano con particolare enfasi gli effetti congiunti delle guerre e della crisi economica degli anni '30. Sono questi, infatti, gli eventi che hanno pesantemente condizionato e, quindi, impedito l'adesione verso quell'imposizione personale nel campo delle imposte dirette cui si stava procedendo negli altri paesi industrializzati. Nel contempo si era andata realizzando una sovrapposizione di norme e di tributi che aveva reso particolarmente caotico lo stato dell'ordinamento tributario. Situazione caotica di cui, nel tempo, si erano resi portavoce esponenti di tutti i partiti politici. Ma una tale fisionomia rimarrà nell'ordinamento per molti decenni.

Tutti i progetti presentati a far data dal primo dopoguerra affermavano e contenevano l'idea di una imposta progressiva sul reddito, anche se poi sul piano pratico non avevano mai

---

<sup>31</sup> Le aliquote implicite (ottenute rapportando ammontare d'imposta alla corrispondente base imponibile desunta dalla contabilità nazionale) hanno evidenziato un andamento a forbice che si va ampliando tra il 1977 e il 1994. Cfr. Botarelli (2001), cit.

trovato attuazione: rispetto ad un intervento di riforma organico si è, infatti, preferito intervenire su singoli aspetti o singoli tributi.

Una prima volontà di riforma e di riordinamento del sistema tributario veniva manifestata da De Stefani nel 1923 con una serie di provvedimenti che costituivano un “progetto organico” di riforma e che avrebbero dovuto avere graduale attuazione se i suoi successori avessero mantenuto la visione d’insieme con cui erano stati pensati. Dell’intervento organico pensato da De Stefani rimangono, nel sistema tributario, due importanti novità: l’imposta complementare sul reddito e quella sugli scambi, dove con l’imposta complementare si vuol affermare una tendenza verso l’adesione ad una imposizione di tipo personale.

Di fatto il sistema muove nella direzione opposta a quella tracciata da De Stefani e l’idea di una “riforma organica” viene presto dimenticata. La disorganicità degli interventi relega in un angolo buio l’ipotesi di riforma determinando, nel contempo, un considerevole deterioramento della già sperimentata caoticità del sistema.

Si arriva così al secondo dopoguerra, periodo in cui si assommano problemi di sperequazione tributaria e di fortissime evasioni, di proteste dei contribuenti e di ricerca di una qualche soluzione da parte di studiosi e uomini di governo. Ma la prima trattazione con un qualche elemento di coerenza ed organicità può solo esser rintracciata nell’esame critico per l’Assemblea Costituente condotto da Vanoni e Steve<sup>32</sup>.

---

<sup>32</sup> Indagini che sfociano in una consistente serie di pareri sulle singole imposte da parte di docenti ed esperti. Cfr. Ministero per la Costituente (1946), Rapporto alla Commissione Economica, vol. V, Finanza.

L’inchiesta sulla struttura delle imposte dirette e indirette nel sistema tributario muoveva da alcune considerazioni su: opportunità che la base di riferimento sia quella del rapporto tra tributi e reddito nazionale nel periodo fra le due guerre; non riconoscimento di compiti redistributivi alle imposte, su costanza del rapporto tra imposte dirette e indirette. Nel contempo, enucleando le caratteristiche del sistema vigente (caratterizzato da un maggior peso delle imposte reali rispetto a quelle personali anche in termini di gettito, da un largo uso dell’accertamento catastale, da un ampio ricorso ad accertamento e riscossione alla fonte -sono colpiti i redditi dei soggetti che li producono e non dei soggetti che li percepiscono-), si pongono in evidenza quelle che si ritengono essere le prospettive più plausibili per il sistema tributario. Sostanzialmente le prospettive muovono su tre direzioni: 1) conservazione del sistema vigente con alcuni miglioramenti tecnici (sostenuta, ad es., da Borgatta); 2) mantenimento delle due fasi di tassazione, ma con una unica imposta che unifichi le imposte reali; 3) rinuncia alle due fasi di tassazione ed introduzione di una sola imposta personale e progressiva. Mentre le prime due prospettive costituiscono comunque un miglioramento e/o si avvicinano al sistema inglese presentando solo una differenza di grado, la terza, pur imponendosi per apparente semplicità,

Le proposte di riforma avanzate nel periodo in esame sono molte, ma particolare enfasi vengono ad assumere quelle presenti nelle posizioni di Visentini e Cosciani, espresse nel 1948 in seno alla Commissione Vanoni<sup>33</sup>; posizioni intorno alle quali ruoterà tutto il dibattito relativo alle ipotesi di riforma fiscale anche degli anni '60. Peraltro le relazioni di Cosciani e Visentini muovono da punti di vista diversi ed arrivano a soluzioni sostanzialmente divergenti che vedremo condizionare gli esiti stessi delle commissioni di studio istituite anche nel corso degli anni successivi.

## *2.2 Le diverse posizioni di Cosciani e Visentini pongono le basi al dibattito e all'esito delle riforme.*

E' certo che le due relazioni generali di Cosciani e Visentini alla Commissione Vanoni pongono le premesse per quello che diverrà il dibattito sulla configurazione che il sistema

---

ha sollevato molte obiezioni (quali: elimina la possibilità dell'accertamento e della riscossione alla fonte, incontra problemi di carattere amministrativo per la presenza del sistema catastale, di valori bassi di reddito medio e di concentrazione dei redditi, di ampia evasione tra i redditi alti). Sulla adesione a questa terza soluzione hanno manifestato il loro consenso solo Griziotti e Scoca.

In seno alla Commissione anche l'imposta personale progressiva (su base ristretta), vale a dire la complementare, aveva ottenuto alcune obiezioni da parte di chi le attribuiva la potenzialità di strumento di finanza di classe ("*imposta progressiva a base molto ristretta... su una limitata categoria di cospicui redditi*", p. 218), mentre simili timori non emergevano tra gli esponenti di quelle categorie economiche che dovevano essere più sensibili al problema (in particolare Costa per la Confindustria, Coppola d'Anna per l'Associazione tra le società per azioni, Sansoni per la Confederazione degli agricoltori, ecc.), tanto che ne auspicavano l'introduzione.

Timori, quelli dell'uso di una progressività accentuata come strumento per attuare una *finanza di classe*, che ritornano nei dibattiti sulle diverse riforme. Nella discussione sulla legge di perequazione tributaria, a proposito dell'attuazione della progressività e del disposto dell'art. 53 della Costituzione, emergono considerazioni proprio sul ruolo "confiscatorio" che non si deve e vuole perseguire con la progressività delle imposte, tanto che Troisi (p. 737) cita, quale grave insegnamento ereditato dalla storia politica, il *provvedimento emanato dal governo democratico fiorentino nel 1499, chiamato "la decima scalata"*; un atto con cui, attraverso imposte progressive altissime, si cercava di indebolire le classi ricche e rendere più forti le classi popolari che avevano conquistato il governo. Cfr., La perequazione tributaria (1956), cit.

tributario dovrebbe assumere con la riforma tributaria. Dibattito che prende le mosse da una differente considerazione delle problematiche inerenti le imposte dirette, il ruolo e l'obiettivo loro assegnato e che spinge gli autori a sostenere e proporre soluzioni parzialmente diverse sia nella impostazione generale che con riferimento agli aspetti più puntuali.

La posizione e, nel contempo, la divergenza tra i due<sup>34</sup> rappresentano il filo conduttore intorno al quale ruoteranno, negli anni, le adesioni dei diversi studiosi e le diverse proposte.

Lo stesso Vanoni espone, nell'ottobre del 1948, alla Camera quelle che riteneva dovessero essere le linee di una riforma che trovavano fondamento nella "personalizzazione" dell'imposizione diretta, aderendo così alle linee già indicate dalla relazione Cosciani e spingendosi addirittura oltre sulla strada del riconoscimento di una minore importanza dell'imposta proporzionale sul reddito rispetto a quella progressiva<sup>35</sup>. Inutile dire che le obiezioni sollevate alle proposte di Vanoni in tema di impraticabilità dello spostamento dell'onere dai redditi minori a quelli più elevati a causa della distribuzione dei redditi esistente nel paese, di pericolo che si riproducesse un trasferimento ulteriore di oneri dall'imposizione diretta a quella indiretta sui consumi, di impossibilità per l'amministrazione finanziaria di verificare una imposta "personale" e progressiva sul reddito con riferimento alla totalità dei contribuenti determinarono il fallimento della riforma nella sua organicità. Né gli fu possibile portare a termine la riforma avviata da De Stefani<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> Commissione per la riforma fiscale istituita alla fine del 1947. I lavori della Commissione si arrestarono sostanzialmente per alcuni dissensi sulla struttura delle imposte dirette.

<sup>34</sup> I motivi di divergenza tra i due studiosi, che caratterizzano la loro diversa concezione dell'imposta progressiva, permangono sostanzialmente nelle loro posizioni sia alla fine degli anni '40 che nel loro alternarsi alla guida della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria negli anni '60.

<sup>35</sup> Vanoni riconosce all'imposta personale e progressiva il ruolo centrale nell'imposizione sul reddito ed accentua la proposta di "personalizzazione" delle imposte dirette proponendo anche una imposta ordinaria sul patrimonio che assommi le due caratteristiche della personalità e della progressività.

Ma simili intenti confliggevano con le posizioni espresse da Confindustria che vedeva, data la concentrazione dei redditi, profilarsi un inasprimento di imposizione solo sui più ricchi. E l'esito fu quello di subirne il freno.

<sup>36</sup> Peraltro De Stefani aveva espresso la propria contrarietà (cfr. De Stefani, in *Studi Economici*, 1950) al sistema della dichiarazione annuale dei redditi, affermando che sarebbe stato più utile conservare il sistema esistente integrato con la pubblicità dei ruoli dei contribuenti e dei relativi imponibili fiscali: la possibilità di una comparazione effettiva avrebbe favorito una equa applicazione delle imposte di ricchezza mobile sui redditi misti e da lavoro (p. 557).

La riforma Vanoni sulla “perequazione tributaria” perde così il significato di unitarietà e completezza con cui era stata originariamente concepita (e riesce solo a porre alcune premesse per uno spostamento futuro del carico fiscale verso l’imposta personale), tanto che la riforma viene comunemente riconosciuta per la sola “introduzione dell’obbligo di dichiarazione dei redditi”.

Per Vanoni<sup>37</sup> erano certamente evidenti le “aree grigie” su cui intervenire: eccessiva imposizione reale ed indiretta, evasione diffusa, sperequazione dei trattamenti; così che l’approvazione della legge sulla perequazione tributaria è volta a colmare alcune di queste distorsioni. In particolare l’obbligo di dichiarazione esteso a tutti i soggetti<sup>38</sup>, che si viene a configurare come base per gli accertamenti fiscali sulla base del metodo analitico, la diminuzione dell’onere delle imposte dirette, l’innalzamento dell’area di esenzione e le ulteriori detrazioni per l’imposta complementare, gli elementi di progressività e di “personalità” per l’imposta di ricchezza mobile, così come le critiche alla legislazione complessa e l’indicazione della codificazione permanente quale garanzia di certezza nell’applicazione dei tributi sono tra gli elementi più significativi dell’opera di Vanoni.

Vanoni contava sul senso di responsabilità sia dell’Amministrazione finanziaria sia dei contribuenti<sup>39</sup>, coerentemente con quella concezione del diritto tributario a cui aveva

---

<sup>37</sup> Quando all’inizio degli anni ’40 si discuteva se la riforma tributaria dovesse essere congiunturale o strutturale e quale fosse la nozione di reddito da applicare, Vanoni sostenne la tesi di una riforma strutturale, basata sul principio dell’accertamento analitico, sul riequilibrio in senso personale del sistema tributario.

<sup>38</sup> In ciascun anno deve essere presentata una nuova dichiarazione dei redditi: nella sostanza alle vecchie dichiarazioni di “variazione” si vengono a sostituire le dichiarazioni delle “consistenze” di reddito. La diminuzione dell’onere delle imposte dirette contenuta nel provvedimento era ritenuta sufficiente per eliminare l’evasione e spingere i contribuenti a fare il proprio dovere con la presentazione della dichiarazione (e mentre Vanoni si era impegnato a variare le aliquote solo per ridurle, i suoi successori apportarono nuovi e più pesanti ritocchi così da interrompere quel circuito virtuoso a cui i contribuenti avevano risposto mettendosi in linea con le dichiarazioni). Si veda Gangemi (1964), p. 166 e ss.

Un’ulteriore rilevante innovazione viene introdotta con l’adozione delle scritture contabili quali base per la tassazione e l’accertamento anche per le imprese non soggette a tassazione sulla base del bilancio (quindi anche le imprese individuali). Principio questo che tendeva ad equiparare il più possibile il trattamento delle imprese indipendentemente dalla loro forma legale. Cfr., tra l’altro, La perequazione tributaria (1956), Vol. I.

<sup>39</sup> Alla mentalità e alla cultura di Vanoni era estraneo l’uso spregiudicato del concordato e del condono. Aveva una concezione del sistema fiscale che resta attuale: l’imposta deve essere sopportabile, non deve

fortemente contribuito: il diritto tributario non come diritto eccezionale, ma come disciplina del concorso alla spesa pubblica, come dovere di solidarietà<sup>40</sup>.

Ma quale era stata l'influenza esercitata dalle posizioni di Visentini e Cosciani nel delinearsi delle proposte di Vanoni e degli altri? Quali erano le effettive divergenze che avevano condotto i due studiosi a posizioni di fatto contrapposte?

Visentini muoveva sicuramente dalla considerazione che era illusorio perseguire la giustizia tributaria attraverso l'accentuazione della personalizzazione dell'imposizione diretta: riteneva, infatti, inopportuna l'introduzione di elementi di personalità nell'imposta proporzionale<sup>41</sup> per problemi legati all'amministrazione finanziaria (che si troverebbe a far fronte ad accertamenti dei singoli redditi oltre che alle richieste di rimborso generate dalla presenza di "condizioni soggettive"), per la presenza di maggiori rischi di evasione e sperequazione, ma anche per le connesse implicazioni in termini di nominatività "obbligatoria"<sup>42</sup>. Così facendo riteneva che non si sarebbe fatto altro che spostare (maggiormente) l'onere dall'imposizione diretta a quella indiretta. Ancora, la constatazione dell'insuccesso dell'imposizione personale preesistente lo spingeva a criticare fortemente lo

---

scoraggiare la produzione del reddito e non deve diventare causa tecnica dell'evasione. Il sistema fiscale deve trovare fondamento sul rapporto di fiducia e di collaborazione tra amministrazione e contribuente. Nella discussione sul disegno di legge delle perequazione viene sottolineato da alcuni (Valmanara, p.41) come la relazione di Vanoni evidenzia l'obiettivo della *normalizzazione e moralizzazione dei rapporti* (La perequazione tributaria (1956), cit.).

<sup>40</sup> Il dovere fiscale è, quindi, un dovere di solidarietà.

<sup>41</sup> Ma questo è un aspetto che ricorre nelle analisi e discussioni degli studiosi, basti pensare alla affermazione di Nitti, citata da Di Majo, sulla applicabilità della progressività alle sole imposte personali: "*fra le imposte dirette sono soltanto quelle personali che si prestano alla progressione: le imposte reali per loro natura non possono essere progressive senza grave danno e anche senza creare profonde ingiustizie*". Cfr. Di Majo (2003), p. 7.

<sup>42</sup> E in termini di nominatività obbligatoria i questionari posti dalla Commissione Economica avevano già evidenziato posizioni nettamente contrapposte tra chi, come Borgatta, Costa, Coppola d'Anna e D'Albergo, poneva ragioni contro, motivate dalla necessità di accordare facilitazioni agli investimenti diretti (quindi azionari) e al capitale italiano e straniero per finanziare la ricostruzione, e chi, come Griziotti, Scoca e Maino, si dichiarava favorevole motivando il serio accertamento delle imposte personali che ne sarebbe conseguito (obiettivo ritenuto così importante da controbilanciare tutti gli ostacoli che la nominatività avrebbe potuto indurre negli affari). Le posizioni così contrapposte (essenzialmente unanimi, però, sulla esclusione dei titoli di stato) avevano portato la Commissione ad auspicare una proposta per lo studio di una soluzione che conciliasse le due esigenze.

spostamento di tutta l'imposizione diretta in direzione della personalità; ritenendo altresì utile l'abbandono dei pregiudizi nei confronti della regressività dell'imposta indiretta, che avrebbe potuto essere opportunamente trasformata con elementi di progressività.

Il ruolo che riconosce ad una eventuale maggiore imposizione sui redditi più elevati trova fondamento esclusivamente nella maggiore capacità contributiva mentre nega l'assegnazione di un qualsiasi principio redistributivo. Visentini assume una posizione nettamente contraria alla ipotizzata concentrazione dell'imposizione diretta in una unica imposta personale e progressiva motivando il suo dissenso con la presenza di una distribuzione e livello medio dei redditi tali da impedire il trasferimento dell'onere tributario dai redditi meno elevati a quelli più elevati<sup>43</sup>. Accanto a queste osservazioni pone alcune considerazioni di favore al mantenimento dell'imposizione proporzionale reale, di una imposta autonoma personale e progressiva sul reddito totale, ma solo sui redditi superiori ad 1-1,5 milioni (quindi su pochi redditi) e con accertamento diverso rispetto a quello delle imposte reali, sottolineando nel contempo la necessità di una riduzione delle aliquote, quale premessa per spingere i contribuenti a dichiarazioni veritiere e, conseguentemente, per ridimensionare notevolmente il numero degli accertamenti da effettuare.

Dall'altra Cosciani poneva, invece, molta enfasi al miglioramento della distribuzione dell'onere fiscale tra i contribuenti che riteneva del tutto irrazionale e sottolineava gli inconvenienti del sistema vigente<sup>44</sup> con riferimento agli aspetti di discriminazione quantitativa e qualitativa.

---

Cfr., Ministero per la Costituente (1946), p. 241 e ss.

<sup>43</sup> A meno, sostiene, di non voler rinunciare ad una parte assai consistente del gettito fiscale complessivo. Aggiunge le note considerazioni sugli aspetti amministrativi e sottolinea gli inconvenienti che ne deriverebbero dal dover limitare l'applicazione del sistema di riscossione alla fonte in presenza di imposta personale (sistema che rimarrebbe solo per le imposte "reali"). Visentini (1948), p. 721.

Fondamentalmente Visentini è e rimane contrario alla progressività difendendo, così, interessi corporativi molto forti; tanto che la sua posizione è posizione di molti. E se la scelta del modello impositivo dipende dal tipo di distribuzione esistente, allora Visentini esplicita con il suo costante dissenso alla progressività la direzione delle sue proposte, prefigurando già l'idea di svuotamento della progressività.

<sup>44</sup> Cosciani sottolineava come la prima riforma strutturale del '900 venne compiuta nel 1923 con l'istituzione della imposta complementare progressiva sul reddito (che reputa essere l'unica imposta veramente personale e

Sotto l'aspetto quantitativo l'inconveniente *strutturale* derivava, secondo Cosciani, dallo scarso peso riconosciuto agli elementi di "personalità"<sup>45</sup> delle imposte, quindi in palese divergenza con quanto sostenuto da Visentini. Cosciani sottolineava, infatti, che il sistema era caratterizzato da prevalenza di imposte reali, da scarsa progressività<sup>46</sup>, da scarse detrazioni, da eccessivo peso dell'onere sulle imprese rispetto alle famiglie, da accertamento alla fonte ma con scarsa riscossione alla percezione, oltre che dall'esistenza di sperequazioni<sup>47</sup> legate ai diversi accertamenti su redditi effettivi e su redditi forfetari, e alla diversità di aliquote nelle imposte; tutti aspetti di cui attribuiva la responsabilità alla mancata personalizzazione. Ancora, sotto il profilo della discriminazione qualitativa, riteneva che la presenza di aspetti distorsivi dovesse essere imputata all'esistenza di imposte patrimoniali<sup>48</sup> con il solo carattere della occasionalità.

---

soggettiva del sistema dell'epoca) e nel 1939-40 con l'introduzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio (abrogata però nel 1948) a carattere reale e proporzionale e con l'imposta generale sull'entrata.

E in relazione a ciò basta ricordare come si era andato modificando l'onere delle imposte che gravava sulle famiglie e la relativa composizione della pressione tributaria (si vedano fig. 4 e 5).

<sup>45</sup> La necessità di avviare le imposte dirette verso una marcata personalità era generalmente riconosciuta dagli studiosi e dai politici, ma un simile orientamento al tempo stesso li preoccupava per tutta quella serie di ragioni riconducibili alla maggiore laboriosità di un sistema di imposte reali (aumentano il numero e le difficoltà di accertamenti da effettuare), alla perdita di gettito derivante dalla introduzione di un minimo imponibile elevato nell'ambito della imposta progressiva (dati i redditi medi pro-capite relativamente modesti nel paese) così come dalle agevolazioni soggettive e personali

<sup>46</sup> Attuata in modo anomalo, con imposte diverse sul reddito, patrimonio, ecc.. ma poco funzionante in sede di complementare anche se, teoricamente, le aliquote massime risultavano elevate.

<sup>47</sup> Sperequazioni indotte anche dalla presenza di evasione che accentua la cattiva distribuzione dei redditi. Cfr., al riguardo, Cosciani (1949).

Peraltro anche in seno al dibattito sulla legge di "perequazione tributaria" un intervento di Troisi (p. 732), pur attribuendo la causa del comportamento evasivo alla gravosità del sistema tributario, sottolineava come alcune indagini avessero evidenziato come già nel 1938 una buona metà del reddito nazionale sfuggisse all'obbligo fiscale per effetto delle esenzioni e delle evasioni. Si veda "La perequazione tributaria" (1956), cit.

<sup>48</sup> Sulla opportunità di suddividere l'onere tributario tra imposta sul patrimonio (ma "ordinaria") e imposta sul reddito, e sui vantaggi che ne potevano derivare in termini di utilità per una economia povera come quella italiana, si era già fatto portavoce Cosciani in seno alla Commissione Economica.

Parallelamente al dibattito sulla imposta sui redditi assume enfasi l'altro, sul ruolo e configurazione da riconoscere all'imposta sul patrimonio. Formulazioni dell'imposta cui venivano assegnati obiettivi diversi e da cui ne conseguiva una struttura diversa (vuoi personale sul patrimonio, come Steve propone nel '45 ma così come condividono in seguito Vanoni ed Arena, vuoi reale come suggerisce Cosciani nel '48-'50), fino ad arrivare al suo sostanziale accantonamento con la riforma '70.

Cosciani si pone, nella proposizione delle scelte relative al sistema tributario, in modo molto più radicale sostenendo che quanto dovrebbe essere intrapreso non può che essere una *riforma strutturale* con accentuazione della progressività e della personalità delle imposte: la necessità di una revisione radicale per correggere e migliorare la razionalità del sistema tributario<sup>49</sup>. Riforma da attuare in due fasi distinte cosicché si possa procedere, in un primo momento, alla introduzione di quella parte di riforma che non va a compromettere il gettito migliorando, nel contempo, gli accertamenti e, in un secondo momento, con la vera e propria riforma strutturale, ponendo particolare attenzione alla accentuazione della personalità e della progressività.

L'ipotizzata riforma avrebbe dovuto trovare concretizzazione in una articolata presenza di imposte, di cui l'imposta sul reddito ne costituiva il fulcro. La base delle imposte dirette doveva essere, quindi, rappresentata dalla imposta generale sul reddito quale possibile risultato di una modifica della struttura della imposizione reale esistente sui singoli cespiti e che avrebbe dovuto riassumere in sé caratteristiche di: uniformità di aliquote<sup>50</sup>, omogeneità del concetto di reddito<sup>51</sup>, accertamento ampio e applicazione dell'imposta alla fonte, spostamento<sup>52</sup> del soggetto passivo (e quindi della pressione fiscale) dal produttore di reddito al beneficiario del reddito stesso, personalizzazione dell'imposta.

Una volta "attuata l'imposta proporzionale su basi personali, e congegnata questa imposta in modo da attuare una rapida progressività sui redditi minori per effetto delle detrazioni di somme fisse, l'imposta personale poteva venire congegnata in modo da tassare solo un

---

<sup>49</sup> Cosciani riconosce l'irrazionalità formale del sistema per l'imperfezione della norma costituzionale in tema di progressività, perché sostanzialmente formale e giuridico, per le modifiche continue e senza vincoli. Cfr., Cosciani (1948), cit.

<sup>50</sup> In questo senso sottolinea come la scelta ed il livello delle aliquote sia un problema di carattere politico.

<sup>51</sup> Cosciani osserva come il nostro ordinamento preveda il riferimento al reddito effettivo salvo che per il reddito dei terreni, anche se un complesso di circostanze concrete fa sì che coesistano molti e diversi concetti di reddito. Questa osservazione non fa altro che anticipare quanto continuerà a sussistere nel sistema tributario anche all'indomani della riforma degli anni '70.

<sup>52</sup> Per lo spostamento, in una economia povera come quella italiana, del carico delle imposte dirette dalla base oggettiva a quella soggettiva.

numero di contribuenti molto limitato”<sup>53</sup>. Così Cosciani definisce l’imposta personale progressiva<sup>54</sup> sul reddito globale che configura come sovrimposta a quella proporzionale, con base imponibile che coincide con quella della proporzionale e soggetti passivi come nella “complementare”, ma tenendo ben presenti i problemi legati all’accertamento (e, infatti, esclude l’accertamento induttivo come mezzo per la determinazione normale della base imponibile) e al trattamento dei titoli<sup>55</sup>.

### *2.3 Problematicità delle riforme: innovazioni e fallimenti*

Le proposte di Cosciani della fine degli anni '40 muovevano da una serie di motivazioni di fondo con le quali coglieva, e ribadiva, l’essenza del sistema tributario<sup>56</sup> in termini di sperequazione: e cioè che l’articolazione delle imposte dirette di fatto discriminava in relazione alla natura del reddito, mentre la presenza di evasione accentuava la cattiva distribuzione dei redditi.

La ripartizione del carico tributario risultava non equa per l’effetto congiunto della natura dei redditi e della diversa modalità della loro determinazione, del loro ammontare e, non ultimo, dell’evasione. La coesistenza di tali condizioni evidenziava così una differenziazione di

---

<sup>53</sup> Cosciani (1948), p. 710. Aggiunge ancora: “si potrebbe precisare che il suo minimo imponibile potrebbe coincidere con il reddito a partire dal quale la progressività della imposta proporzionale cessa”. Ed il numero limitato di contribuenti che ne sarebbe assoggettato rappresenta la condizione che configura l’efficienza dell’imposta.

<sup>54</sup> L’idea della progressività è sottesa nelle proposte ma con motivazioni diverse: non certo con fini redistributivi da parte di Cosciani nella prima formulazione, mentre assomma chiare finalità redistributive negli anni '70.

<sup>55</sup> Cosciani sottolinea, nell’ambito di imposta personale, la debolezza dell’ordinamento in tema di accertamento del frutto dei dividendi e degli interessi dei titoli al portatore. Peraltro sulla nominatività o meno vi erano stati ampi dibattiti ancora prima e subito dopo il primo evento bellico. Dibattito che aveva visto, tra gli altri, contrario alla nominatività obbligatoria Einaudi e favorevole De Viti de Marco.

Successivamente Forte (1968) ha sottolineato come la non nominatività dei titoli possa costituire una modalità sia per l’evasione delle imposte personali sul reddito sia per l’evasione delle imposte di successione.

<sup>56</sup> Cosciani ha modo di sottolineare in più occasioni (cfr., al riguardo, Cosciani (1950)) le condizioni in cui versava il sistema tributario dopo gli eventi bellici. Tra queste indica alcuni aspetti (che ricorrono nella storia delle scelte tributarie) legati alla proliferazione di imposte che si sono andate moltiplicando per effetto delle diverse fasi economiche e politiche (ma senza aver incrementato in proporzione il gettito); così come, nel contempo, iniziano ad essere presenti tributi a cui vengono assegnate finalità estranee (obiettivi non fiscali).

onere in termini di incidenza effettiva, e non solo a causa della probabile divergenza tra valori di reddito effettivo e valori di reddito accertato<sup>57</sup>.

E in ordine ad un qualsivoglia processo di riforma fiscale un aspetto sicuramente inaccettabile sul piano equitativo non poteva che essere quello connesso alla presenza di aliquote effettive che, a causa dell'elevata evasione, risultavano assolutamente diverse, sia nei valori medi sia nella struttura, da quelle contenute nelle norme. Ecco che allora diventa pregiudiziale anche l'aspetto, in questo caso collegato, dell'efficienza: in particolare, dell'efficienza dell'amministrazione. Ma queste sono problematiche che non investono solo la struttura interna delle forme impositive e la loro aderenza al *tax design*, quanto piuttosto sono espressione di un disegno volto a limitare l'azione dello Stato in ambito di tassazione: l'inefficienza dell'amministrazione è funzionale a impedire l'affermazione dei principi che connotano un moderno stato democratico; è il metodo attraverso il quale gruppi di potere economico riescono a "non modificare" lo *status quo*. E il successo di una tale strategia deriva, ovviamente, dal congiungersi di effetti legati ad una diffusa sfiducia nel fisco oltre che alla possibilità di evadere, quale difesa dell'economia di mercato dalle ingerenze di carattere demagogico.

Una prima innovazione alla struttura dell'ordinamento tributario è sicuramente da attribuire alla approvazione delle norme sulla perequazione tributaria, con cui Vanoni nel 1951 introduce anche la *dichiarazione obbligatoria unica dei redditi*<sup>58</sup>. Sul susseguirsi degli interventi la seconda legge di perequazione tributaria e l'istituzione dell'imposta sulle società a metà anni '50, da un lato, e la costituzione della Commissione di riforma tributaria Cosciani all'inizio degli anni '60, dall'altro, individuano le tappe di riferimento<sup>59</sup> di quel

---

<sup>57</sup> Cosciani precisava come l'imposizione sui singoli redditi risultasse difforme in relazione alla non corrispondenza tra reddito monetario e fiscale, alla diversità di aliquote ed imposte erariali e locali sulle diverse tipologie di reddito. Cfr. Cosciani (1949).

<sup>58</sup> Da allora in poi definita più semplicemente come "la Vanoni".

<sup>59</sup> Forte (1968) evidenzia come il secondo dopoguerra possa essere sostanzialmente suddiviso in 4 fasi in relazione agli interventi di rilievo nel processo di costruzione della riforma tributaria. Schematicamente: 1) le indagini per l'Assemblea Costituente condotte per la finanza pubblica da Steve e da Vanoni nel 1946; 2) la

processo in cui ha trovato esplicitazione la costruzione del sistema tributario con la riforma degli anni '70.

Ma l'elemento che ricorre e che è presente in tutti gli interventi o proposte di intervento deriva dall'indicazione dell'urgenza condivisa di una riorganizzazione/riforma dell'amministrazione finanziaria quale condizione di base per l'effettiva attuazione di qualsivoglia processo di razionalizzazione e di ammodernamento del sistema tributario esistente. E' questo un aspetto di rilievo: nonostante l'enfasi e l'attenzione costantemente posta nel sottolineare un problema ritenuto fondamentale per la razionalizzazione del sistema dei tributi e dei rapporti tra fisco e contribuente, si continua a procedere enunciando il principio ma senza sperimentare interventi attuativi di una qualche efficacia.

Vanoni si era reso conto della necessità di modificare le procedure formali e nell'intraprendere la riforma prende le mosse dal numero e ammontare particolarmente esiguo degli accertamenti a fronte di un sistema di aliquote legali eccessivamente elevate. Ma le misure adottate<sup>60</sup> da Vanoni, così come quelle in seguito riproposte da Tremelloni, sono apparse assolutamente incapaci di realizzare, da sole, condizioni<sup>61</sup> di fiducia reciproca tra fisco e contribuenti. Ed il già difficile percorso viene ulteriormente frenato da inasprimenti delle aliquote introdotti da Trabucchi.

“...dal 1956, nonostante il continuo richiamo al nome di Vanoni e alla sua memoria, l'abbandono della sua opera e della riforma appena iniziata è completo, sia nel campo legislativo che amministrativo, con il pieno ritorno ai vecchi metodi dell'aumento delle aliquote (in luogo della ricerca della nuova materia imponibile e della eliminazione dell'evasione), delle circolari ministeriali che creano esenzioni e privilegi attraverso

---

commissione Vanoni con le relazioni di Cosciani e Visentini e la legge di perequazione tributaria (1948-51); 3) la seconda legge di perequazione tributaria (Tremelloni) e l'istituzione dell'imposta sulle società (1954-1955); 4) la formazione del “centro-sinistra” nel 1962 e la costituzione della Commissione Cosciani (e successori) per la riforma tributaria. (pag. 176 ss.)

<sup>60</sup> Dichiarazione dei redditi insieme ad una serie di altre misure per rafforzare l'accertamento dei redditi e la loro analiticità, riduzione delle aliquote, misure per eliminare l'evasione.

interpretazioni arbitrarie, della tolleranza, delle discriminazioni, dell'arbitrio e del disordine amministrativo e legislativo.”<sup>62</sup> E numerosi diventano gli interventi legislativi che introducono inasprimenti nelle aliquote delle diverse categorie reddituali soggette a RM, così come nelle aliquote dell'imposta complementare e nella definizione o modificazione delle diverse addizionali. Si apre così anche la strada per introdurre ed estendere in modo silente la progressività all'interno della RM.

Il difetto principale dei provvedimenti finanziari del periodo in esame è sicuramente da ricollegare alla mancanza di un disegno organico di riforma generale del sistema tributario in cui dar loro collocazione. Parimenti non va sottovalutato quanto abbia influito all'insuccesso dei provvedimenti la mancanza di condivisione degli obiettivi da parte delle stesse maggioranze di governo<sup>63</sup>.

Aspetti sottolineati con forza anche nel Documento redatto da Visentini, in seno alla Commissione per la Riforma Tributaria, quando vengono evidenziate le cause che hanno spinto all'insuccesso<sup>64</sup> della Riforma Vanoni. Il fallimento della riforma, pensata secondo un disegno organico ma con una gradualità nella sua esecuzione, doveva essere soprattutto attribuito alla eccessiva frammentarietà nella attuazione e alla eccessiva lentezza dei tempi; frammentarietà e lentezza “imposte a Vanoni anche dai mutamenti negli orientamenti politici della maggioranza parlamentare”<sup>65</sup>. Il lungo intervallo di tempo fra le due leggi di riforma del 1951 e del 1956 aveva, ad es., dato l'impressione alla opinione pubblica<sup>66</sup> che la riforma del 1951 fosse fallita e che la legge del '56 fosse un tentativo di recupero o

---

<sup>61</sup> Una delle accuse muove proprio dalla constatazione che la riforma promessa, in termini di organizzazione dell'Amministrazione tributaria nel 1955, non venne poi attuata.

<sup>62</sup> Stato dei lavori della Commissione...(1964), p. 37. (Documento n.1, curato da Visentini).

<sup>63</sup> Sia Vanoni che Tremelloni subirono forti limitazioni nei loro provvedimenti ed interventi.

<sup>64</sup> Cause per le quali la riforma iniziata da Vanoni nel 1951 non riuscì ad avere seguito o a non dare i risultati sperati; cause di cui la Commissione era perfettamente consapevole. Cfr. Stato dei lavori...(1964), cit., p. 30 e ss.

<sup>65</sup> “Così un'opera di riforma, che avrebbe richiesto almeno un decennio di coerente opera legislativa e di fermo impegno amministrativo, è stata abbandonata all'inizio, per mancanza di volontà politica di continuarla: Vanoni è rimasto isolato, anche nella maggioranza”. Stato dei lavori...(1964), cit., p. 37.

<sup>66</sup> Argomento polemico poi strumentalmente usato dagli oppositori.

addirittura di svolta, mentre risultava ben evidente che la legge del '56, non solo era in linea con quella del '51, ma ne costituiva una indispensabile integrazione.

Stante le difficoltà osservate circa la problematicità di una riforma nel nostro sistema tributario, quanto emerge con forza, e sopravanza sulle altre questioni, è sicuramente legato alla priorità della riforma degli accertamenti. Non bisogna dimenticare che le innovazioni introdotte da Vanoni<sup>67</sup> avevano posto dei vincoli in termini di obbligo per tutti della dichiarazione annuale<sup>68</sup>, ma il procedimento non poteva fare a meno di una amministrazione efficiente. E l'amministrazione, carente di adeguate capacità operative, non ha posto particolare attenzione all'esistenza di un elevato numero di evasioni totali limitandosi a correggere, in aumento, buona parte delle dichiarazioni e arrivando, così, a concordare redditi imponibili<sup>69</sup> inferiori a quelli che sarebbe stato necessario accertare. Ne è conseguito un risultato di appiattimento generalizzato dell'imposizione sui livelli più bassi di reddito a fronte di un acuirsi della pressione sui redditi da lavoro dipendente, gli unici accertabili facilmente.

La tematica degli accertamenti diventa prioritaria a quella della struttura dei tributi tanto più quando la tendenza è alla personalizzazione del sistema delle imposte dirette e

---

<sup>67</sup> I principi, introdotti dalle disposizioni del 1951 e 1956, ai quali si ispira la nuova disciplina dell'accertamento dei redditi ai fini delle imposte dirette, sono: unicità ed annualità delle dichiarazioni (ad iniziativa del contribuente), accertamento del reddito effettivo, dichiarazione analitica, dichiarazione documentata. Solo per l'accertamento del reddito agricolo dominicale e del reddito agrario, continua ad applicarsi il vecchio sistema catastale. Cfr, al riguardo, Del Vecchio (1957).

<sup>68</sup> Prima di tale introduzione soltanto i soggetti tassati in base al bilancio erano assoggettati ad imposizione sulla base del reddito effettivo conseguito annualmente (il numero di tali soggetti era limitato), mentre per gli altri soggetti passivi l'omissione della dichiarazione costituiva una conferma della dichiarazione precedente. Gli uffici riuscivano in tempi e modi sufficientemente utili alla revisione dei redditi dichiarati dato che i redditi accertati potevano esser modificati solo ogni biennio. Anche se non succedeva esattamente così, l'andamento dell'economia e dei redditi nel periodo prebellico era tale da non far pensare a oscillazioni significative nei valori dei redditi delle persone fisiche ed imprese minori.

<sup>69</sup> Gli uffici, non potendo eseguire accertamenti analitici, ricorrevano agli accertamenti indiziari. Di fatto era il reddito medio a costituire la base per ciascun accertamento dei soggetti non tassabili in base al bilancio. Orientamento questo che, come affermano Fuà e Rosini (1985), p. 74, riportando un passo di Cosciani, la riforma Vanoni aveva ereditato dall'anteguerra senza riuscire a superarlo completamente.

l'accertamento dei redditi variabili diventa cruciale per l'ampio margine di evasione che li contraddistingue.

Peraltro i provvedimenti e gli interventi attuati dalla metà degli anni '50 ai primi anni '60 erano completamente privi di qualsivoglia elemento di conoscenza circa gli effetti che avrebbero generato ed uno dei difetti principali, l'abbiamo detto, è stato quello di non averli neppure inseriti all'interno di una riforma con una qualche espressione di organicità<sup>70</sup>.

All'inizio degli anni '60 i problemi a lungo osservati, che scaturivano dalla irrazionalità della divergenza del carico tributario tra i diversi cespiti di reddito<sup>71</sup>, dalla presenza di due imposte progressive (l'imposta di famiglia e la complementare sul reddito globale<sup>72</sup>, che incidono su un reddito che ha già assolto le imposte reali), da aliquote comunque molto elevate che possono addirittura indurre giustificazioni ai comportamenti evasivi, spingono Cosciani a ripensare e a rielaborare la posizione espressa<sup>73</sup> nel '48 a favore della opportunità di introdurre un'imposta unica<sup>74</sup> sul reddito globale, personale e progressiva con l'intento di realizzare una progressività perequata, efficiente e trasparente. Ed è chiaro che la progressività se riferita all'intero sistema tributario non può che dar luogo ad una redistribuzione dei redditi, ma non tutta la redistribuzione si risolve nella progressività.

Si ripetono problematiche che riguarderanno periodi futuri: quanto era stato evidenziato nel '48 non fa altro che prefigurare tutta una serie circostanziata di aspetti su cui ci si ritroverà a ragionare anche dopo la riforma tributaria degli anni '70 in seguito all'introduzione dell'Irpef.

---

<sup>70</sup> E' questa una delle osservazioni poste da Gangemi (1964) nella sua proposta di riforma "organica".

<sup>71</sup> Redditi uguali trattati in modo diverso.

<sup>72</sup> L'una locale e l'altra erariale, che interferiscono tra loro anche in ragione della detraibilità della prima dalla base imponibile della seconda.

<sup>73</sup> Posizione che lo vedeva sostanzialmente favorevole ad un sistema tributario con un doppio gradino di imposta sulla scia della *normal tax* e della *sur-tax* del sistema inglese.

<sup>74</sup> Sottolineava la necessità di conglobare le varie imposte sul reddito in una sola. Conglobare le imposte voleva dire considerare tutte le imposte sia personali (complementare e di famiglia), sia cedolari (su terreni, fabbricati, di RM, ecc..) a carattere più o meno reale, che le relative addizionali; nel contempo introducendo il problema del coordinamento con una imposta a base patrimoniale per attuare la discriminazione qualitativa. Si veda, al riguardo, Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria (1964), cit.

Il difetto di fondo e più grave del sistema tributario rimane, al di là delle periodizzazioni, la difformità tra la volontà espressa dalle norme di legge e la realtà dell'applicazione dei tributi; problema che ha rappresentato una importante concausa al fallimento delle riforme, prima fra tutte quella di Vanoni, ma che continuerà ad esistere e creare effetti ampiamente negativi.

### 3.1 *Gli inconvenienti del sistema tributario*

La posizione espressa da Cosciani in seno alla Commissione per lo studio della Riforma Tributaria muoveva da considerazioni sulla insoddisfazione condivisa per il sistema tributario caratterizzato ormai da una pressione fiscale particolarmente sostenuta<sup>75</sup> e da sperequazione dei vari tributi.

	<i>Pressione Tributaria in senso stretto (Stato+Enti Loc.)</i>	<i>Pressione Tributaria globale (con oneri sociali)</i>
1955	21,9	31,2
1956	23,3	33,2
1957	23,0	33,2
1958	23,2	33,3
1959	23,0	33,6
1960	23,5	33,9
1961	23,5	34,1
1962	24,1	35,3

Fonte: "Atti convegno su Interrelazioni..." (1964), CCIAA, Pavia.

<sup>75</sup> Nello "Stato dei lavori..." (1964), p. 23, si indica come nel 1962 la pressione fiscale fosse del 24,1% per arrivare al 35,3% come pressione globale, mentre nel Convegno sulle Interrelazioni del sistema tributario, tenutosi a Pavia nel 1964, sono riportati gli andamenti dal 1955 al 1962. I valori riportati in entrambe le fonti derivano da elaborazioni desumibili da dati e informazioni disponibili all'epoca.

Ma paradossalmente anche un esame attento del sistema basato sulla sola conoscenza delle norme avrebbe indotto in grande errore: è qui che confliggono l'espressione delle norme con gli effetti applicativi. E l'evidenziazione della pressione tributaria elevata dà solo una indicazione di massima, mentre assume rilievo, ai fini dell'equità del prelievo, quando si va a valutare il diverso onere effettivo che insiste su redditi di fonte diversa ma di pari ammontare. E tale difformità era imputabile, anche qui, all'effetto congiunto dell'operare della Amministrazione centrale e di quella periferica: l'una per l'uso frequente di norme interpretative o circolari difformi dalla legge, l'altra per una sorta di contrattazione implicita sull'ammontare di imposta dovuta che caratterizzava il rapporto tra contribuente e periferia. Contrattazione che spesso sfociava nella introduzione di "concordati"<sup>76</sup>: espressione di una modalità con cui si cercava di conciliare buona parte dei problemi del sistema tributario, non ultimo quello di una via per moderare le aliquote troppo elevate<sup>77</sup>. Se questo è un piano rilevante nella collocazione/definizione dei rapporti fisco-contribuente, non va dimenticato che la molteplicità e complessità dei tributi<sup>78</sup> completa il quadro delle difficoltà del rapporto tributario.

La condivisione dei difetti del sistema tributario erano divenute ormai voci concordi nel sottolineare, nelle diverse sedi, un sistema con:

---

<sup>76</sup> Anche se eliminati nominalmente dalla legislazione, erano rimasti nella sostanza.

<sup>77</sup> Ma certamente anche per difficoltà di accertamenti, insufficienza di controlli, ecc..

<sup>78</sup> Alla esigenza di chiarezza e semplicità, promessa ma mai attuata negli interventi, l'ordinamento tributario imponeva anche un enorme problema di trasparenza che non poteva sussistere in un sistema in cui all'imposta principale si aggiungono sovrimposte, contributi, addizionali di vario tipo.

Come, qualche anno dopo, osserva Sarcinelli "l'antica direttiva di politica tributaria che tendeva a trasformare l'imposizione diretta da reale in personale ebbe un principio di attuazione, per così dire, a rovescio: invece di sopprimere le imposte reali assorbendole in quelle personali o, almeno, di ridurre le aliquote delle prime aumentando corrispondentemente i tassi delle seconde, si procedette a personalizzare con vari provvedimenti il tributo mobiliare, con il risultato quindi che il sistema fiscale venne ad annoverare ben tre imposte a carattere parzialmente o totalmente personale".. "il tentativo di personalizzare l'imposizione reale aveva prodotto l'effetto di complicare e rendere ancor meno logico il sistema tributario". Cfr. Sarcinelli (1967), p. 162-163.

- a) numero troppo elevato di tributi esistenti (con conseguenti numerosi provvedimenti finanziari)
- b) eccessivo livello della pressione tributaria
- c) livello eccessivo del totale aliquote dei diversi tributi che si accavallano sulla stessa base imponibile
- d) scarsa efficienza dell'amministrazione finanziaria
- e) elevato grado di evasione a livello centrale e locale
- f) preminenza degli aspetti quantitativi e disorganicità delle esenzioni legalmente concesse
- g) assenza di stabilizzatori automatici<sup>79</sup>.

Cosciani rielabora, quindi, la sua proposta avendo ben presente che i compiti della Commissione avrebbero dovuto rispettare due condizioni: minimo scostamento della nuova curva delle aliquote da quelle esistenti e parità di gettito dei tributi riformati rispetto a quelli al momento vigenti.

E' certo che la discussione sulla progressività del sistema, intorno al significato e alla portata dell'art. 53 della Costituzione<sup>80</sup>, sulla configurazione e sulla connotazione da attribuirgli diventa cruciale dal momento che la progressività del sistema era sostanzialmente affidata alla discriminazione qualitativa dei redditi: i redditi da lavoro erano trattati in modo più favorevole rispetto a quelli di capitale attraverso una discriminazione di aliquote in sede delle imposte reali e soprattutto di RM.

---

<sup>79</sup> Ma anche: problema del catasto, dei tributi statali a cui si assommano diverse sovrimposte locali, dell'imposta complementare e dell'imposta di famiglia (uguale alla complementare, ma istituita a livello locale). Cfr., tra l'altro, Atti del Convegno sulle interrelazioni...(1964), cit.

<sup>80</sup> Peraltro il dettato dell'articolo, come noto, afferma l'esigenza della progressività ma ponendola come problema politico e non dandone una indicazione chiara. Di fatto vieta il ricorso alla regressività (e, stando alla lettera, teoricamente anche alla proporzionalità), ma lascia il problema aperto salvo la limitazione a non introdurre aliquote massime con carattere "confiscatorio". Cfr. Stato dei lavori...(1964), cit.

Le distorsioni presenti nel sistema non potevano che suggerire la proposizione di un'unica imposta personale e progressiva sul reddito globale<sup>81</sup> cui assegnare quei compiti di recupero delle inefficienze più volte sottolineate nella storia delle riforme mancate del sistema tributario. Ma le due condizioni da rispettare ponevano il vincolo della conoscenza dell'incidenza totale dei vari tributi sui bilanci familiari dei contribuenti; incidenza effettiva di cui, invece, allora così come in precedenza, non si aveva alcun puntuale elemento di riferimento, ma di cui si sarebbero dovuti rispettare livelli accettabili di aliquote e di prelievo.

In un qualche modo si veniva ad affermare un nuovo punto di vista che vedeva centrale e, quindi, in primo piano il contribuente e non più lo Stato o gli enti locali: studio di un sistema tributario globale, che prescindendo dall'ente impositore, che esamini l'incidenza complessiva ed effettiva dei tributi, le reciproche connessioni e correlazioni.

Le argomentazioni a favore dell'imposta unica<sup>82</sup> non riescono però ad essere supportate dalla conoscenza degli effetti che si verranno a realizzare: continuano infatti a sussistere lacune in termini di peso e distribuzione delle esenzioni legali, di distribuzione dell'evasione, di assunzioni in tema di traslazione dell'imposta. Partendo dal presupposto che la riforma doveva assicurare lo stesso gettito al bilancio pubblico, le aliquote dei tributi dovevano essere calcolate in conformità: si prospetta così l'ipotesi di introdurre e definire una scala delle aliquote per l'imposta sul reddito che rifletta l'incidenza complessiva esistente all'epoca, rappresentata dalla somma di RM, complementare alla fonte,

---

<sup>81</sup> Cosciani si era soffermato, nelle sue numerose ed approfondite analisi sull'ordinamento tributario, anche sulla contrapposizione tra imposte sul reddito guadagnato e imposte sui consumi rilevando come l'imposta sul reddito risulti neutrale rispetto alla destinazione del reddito. [Cfr. Cosciani (1964)]

E proprio in merito alle proposte avanzate sull'eventuale introduzione di una imposta personale sulla spesa e sui relativi aspetti equitativi, riconducibili alla formulazione di Fisher-Kaldor, ne evidenzia diversi aspetti critici che lo rendono ancor più convinto che la soluzione ottimale è quella di perseguire un miglioramento tecnico della struttura dell'imposta sul reddito piuttosto che innovare l'imposizione nel senso indicato da Kaldor. [Cfr., al riguardo, Kaldor (1962)].

<sup>82</sup> Rende possibile un adeguamento dell'onere fiscale al modificarsi della capacità contributiva, per l'esenzione dei redditi minimi, ecc.; spostando parte dell'onere dall'aggregato imprese a quello delle famiglie

complementare normale, imposta di famiglia e accessorie, rapportata ai redditi di lavoro dipendente<sup>83</sup>.

Estendere la stessa aliquota a tutti i redditi<sup>84</sup> di pari ammontare vuol dire non assoggettare più i redditi da lavoro dipendente ad aliquote inferiori rispetto agli altri redditi, anzi lasciare sostanzialmente immutato per questa categoria di contribuenti l'onere fiscale che ne deriva<sup>85</sup>; dall'altro vuol dire non tenere conto di (cioè accettare) comportamenti evasivi ben presenti tra alcune categorie di contribuenti<sup>86</sup>. Ma vuol anche dire lasciare inalterato l'impianto esistente e sancire la progressività già introdotta in modo silente all'interno della RM<sup>87</sup>.

---

consente uno sgravio dei costi di produzione ed un miglioramento per l'autofinanziamento, ecc...(Stato dei lavori (1964), p. 168)

<sup>83</sup> Redditi RM categoria C2.

<sup>84</sup> A meno di quelli sottratti di diritto o di fatto al regime progressivo, così come avverrà poi con l'introduzione dell'Irpef.

<sup>85</sup> "In un secondo momento si potrà esaminare l'opportunità di modificare questi tassi al fine di dare alla curva di progressività un carattere più razionale di quello attuale, senza intaccare il gettito complessivo". Ministero delle Finanze (1965) p. XXVI.

Inutile dire che queste priorità, accolte nel Programma di sviluppo economico 1966-70, non sembrano corrispondere a quelle che erano state suggerite da Cosciani in qualità di vicepresidente del Comitato per l'attuazione della riforma, né si procede nella direzione indicata poiché alle prime avversità (ondata di eccezionale maltempo nel 1966) si reagisce, infatti, con un inasprimento tributario. Come sottolinea Sarcinelli (1967) sembra riprodursi il ciclo degli inasprimenti degli anni '50 con la sola e fondamentale differenza che, allora, l'opera di riforma tributaria era avviata mentre nella situazione attuale se ne deve ancora iniziare a parlare (p. 164).

<sup>86</sup> Evasione non rilevabile o solo parzialmente presente tra quei redditi di lavoro dipendente presi per riferimento e accertabili alla fonte. Così come, del resto, si realizzerà dopo la riforma '70 con la struttura che definisce l'Irpef.

D'altro canto il consolidamento delle aliquote dei diversi tributi, come è stato osservato (cfr. Sarcinelli (1967), cit.), pur non rappresentando una riforma fondamentale per il sistema fiscale, avrebbe determinato una semplificazione amministrativa e una maggiore trasparenza dell'imposizione ma al prezzo di estendere nel tempo ingiustizie e incongruenze nella scala delle aliquote.

<sup>87</sup> La progressività era stata introdotta timidamente nel 1959 nella RM sui redditi d'impresa per essere successivamente (1962) inasprita, mentre per i redditi di capitale l'imposizione rimaneva proporzionale, aumentandone però il tasso. Nel corso degli anni, nell'ambito della lotta all'evasione, fu estesa e resa ancor più onerosa la progressività dell'imposta per i redditi d'impresa così come furono introdotti tassi crescenti per i redditi di lavoro autonomo e dipendente.

### 3.2 *Gli esiti dei processi di riforma*

Le alterne vicende relative al riordinamento del sistema fiscale risentono del riprodursi dei diversi indirizzi espressi nella guida delle commissioni/comitati di studio<sup>88</sup> dal susseguirsi di Cosciani e Visentini, anche se l'impianto delle proposte continua a scontrarsi con il problema irrisolto dell'amministrazione finanziaria<sup>89</sup>. E' questa la critica forte che Cosciani pone al disegno di legge Visentini presentato nel 1967, dopo aver abbandonato la guida del Comitato per dissensi sui metodi di lavoro e di mutamento di indirizzo. Cosciani, come aveva esposto nelle sue molteplici *Relazioni*, aveva immaginato la riforma con forti capisaldi ed argomentazioni di carattere teorico da cui riteneva non si potesse prescindere. Ed i punti fondamentali su cui dissente apertamente<sup>90</sup> con il progetto degenerato sotto la guida di Visentini sono proprio quelli su cui aveva fondato buona parte del suo studio: mancata omogeneità dei redditi (problema dei *redditi dei terreni e dei fabbricati*) da sommare ai fini della determinazione del reddito complessivo, inclusione di tutti i redditi (*redditi da interessi e anche da dividendi*) senza esclusione alcuna. Ma anche: assenza di modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria rispetto ad una riforma troppo ampia,

---

<sup>88</sup> Il riordinamento del sistema fiscale fu affrontato per la prima volta da una *Commissione di studio per la riforma tributaria*, della quale fu vice-presidente e che lavorò tra il 1962 e il 1963. Nel 1964 venne nominato un *Comitato di studio per l'attuazione della riforma tributaria*, di cui Cosciani mantenne la vice-presidenza. Nell'ambito di tale *Comitato*, con l'ausilio di sette gruppi di lavoro, elaborò e presentò nel novembre 1964 un programma quinquennale per l'attuazione della riforma (inserito poi nel *Programma di sviluppo economico per il quinquennio 1966-70*) e, nel marzo 1965, una *Relazione sullo stato dei lavori del Comitato*. Proprio sulla base di ciò il Ministro Tremelloni indicò alla Commissione Finanze e Tesoro della Camera dei deputati le linee di quello che sarebbe stato il nuovo sistema tributario e della riorganizzazione degli uffici. Nel 1966 il Comitato proseguì i lavori sulla base della bozza del progetto predisposto da Cosciani (che teneva conto dei risultati del lavoro dei sette gruppi), ma, nel prosieguo dei lavori, nello stesso Comitato emersero mutamenti di indirizzo tali, sia nel metodo di lavoro sia per alcuni aspetti fondamentali della riforma [cfr. Cosciani (1967)], da indurre Cosciani a dimettersi.

Peraltro, come sottolinea Sarcinelli [(1967), p. 163], "le priorità accolte nel testo citato (*Programma di sviluppo*..) sembrano non coincidere con quelle suggerite con dovizia di argomentazioni dal vice-Presidente del Comitato per l'attuazione della riforma tributaria (*Cosciani*)".

I lavori vennero ripresi sotto la guida di Visentini, che presentò nel 1967 al Ministro il disegno di legge della riforma accompagnato da una approfondita relazione.

<sup>89</sup> Cfr. Cosciani (1967), p. 852 e ss..

inasprimento delle aliquote rispetto a quelle previste nel disegno originario, priorità settoriale della riforma e, non ultimi, i rapporti tra *imposta sulle persone giuridiche* e quella personale sul reddito globale delle persone fisiche<sup>91</sup>.

Le misure contemplate nella riforma degli anni '70 sembravano contenere varie innovazioni<sup>92</sup>, tali da poter risanare la prassi degli accertamenti concordati o casuali.

L'unificazione delle aliquote voleva, quindi, significare l'impegno a migliorare il sistema degli accertamenti<sup>93</sup>, ma anche la convinzione di riuscire nell'esito<sup>94</sup>.

Ma ecco che, motivo ricorrente, i propositi non risultano adeguati e capaci di influire o cogliere quella che è la realtà economica: perché pensati senza avere gli indispensabili elementi di conoscenza, perché incapaci di leggere l'evoluzione economica in itinere, perché introdotti proprio in coincidenza con il palesarsi di profonde trasformazioni nell'economia<sup>95</sup>.

Se le riforme del 1951 e quella degli anni '70 avevano progressivamente avvicinato l'imposizione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo al modello di tassazione del

---

<sup>90</sup> Si veda, in particolare, "La Riforma tributaria: speranza e preoccupazioni" (1967), dove Cosciani espone puntualmente ed argomenta il suo dissenso, evidenziando altresì le motivazioni che lo avevano indotto a mantenere fermi gli aspetti poi soppressi in seno al Comitato.

<sup>91</sup> "Concludendo, si può dire che lo schema di riforma tributaria nella sua ultima elaborazione presenta diversi aspetti, che costituiscono un passo indietro rispetto agli schemi originari". Cosciani (1967) in *Scritti scelti di Finanza pubblica*, p. 870. Si cfr., al riguardo, quanto già anticipato alla nota 51.

<sup>92</sup> *In primis* quella dell'obbligo generalizzato di tenere le scritture contabili.

<sup>93</sup> Peraltro l'idea dell'imposta personale unica permetterebbe di estendere a tutti i lavoratori dipendenti il pagamento dell'onere tributario alla fonte mediante ritenuta consentendo così, nell'idea del legislatore, di ridurre il lavoro degli uffici per effetto dell'esenzione dall'obbligo di dichiarazione di tutti quei lavoratori che non percepiscono redditi di altra natura (conguagli ed eventuali detrazioni sarebbero tenuti in conto dal datore di lavoro nella liquidazione dell'imposta).

<sup>94</sup> "Già in precedenza le parziali riforme introdotte al sistema tributario nel 1952 e nel 1956, ai tempi dei Ministri Vanoni e Tremelloni non avevano fornito i frutti sperati, in parte per ragioni intrinseche ed in parte proprio per difetti delle strutture che avrebbero dovuto attuarle. E la situazione è tornata a ripetersi in modo più macroscopico con la riforma del 1972-73; in questa seconda occasione, però, il legislatore aveva previsto e sottolineato l'esigenza di calare la riforma in una realtà amministrativa inadatta ad applicarla: ciò nonostante, questa esigenza è rimasta insoddisfatta". Cfr Di Poce A., Strumenti umani e finanziari per la riforma, in Gerelli E., Vitale M. (1979), p. 199.

<sup>95</sup> Sarcinelli osserva che "i propositi di riforma del sistema tributario dopo quindici anni dall'inizio della ricostruzione tributaria si erano fiaccati dapprima contro le calamità naturali, successivamente contro il forte aumento delle spese correnti dello Stato, ed infine contro le esigenze di stabilizzazione del ciclo economico"; cfr. Sarcinelli (1967), p.163.

reddito effettivo, determinato e documentato da scritture contabili, ecco allora che la verifica delle contabilità allegata alla dichiarazione dei redditi diventa un elemento di insuccesso: l'amministrazione è incapace di verificare analiticamente quei milioni di dichiarazioni rappresentative di un ventaglio di dimensioni, di diversificazione di produzioni, di redditi, di forme societarie e di lavoro autonomo che riflettono lo sviluppo e l'evolversi della struttura economica. Questo elemento, unitamente al diverso trattamento riservato ai redditi di capitale e ai redditi fondiari, fa sì che il maggior onere della riforma tributaria vada a gravare sostanzialmente sui redditi di lavoro dipendente.

Peraltro la motivazione formale ed ufficiale al mantenimento del sistema catastale e all'adozione di alcuni regimi forfettari<sup>96</sup> viene attribuita alla scarsa efficienza dell'amministrazione. E', però, abbastanza difficile pensare come al momento del varo della riforma non si riuscisse a valutare, seppur in modo approssimativo, che l'esito non poteva che essere deludente; tanto è vero che Cosciani si dimette dalla presidenza della Commissione per l'attuazione della riforma proprio per la scarsa attenzione posta ai problemi dell'organizzazione degli uffici. Ma anche per tutta un'altra serie di proposte da cui dissente, e di cui si è detto; non ultima quella sulla esclusione dei redditi di capitale dalla base imponibile dell'imposta sul reddito che ritiene una violazione eccessiva al principio di equità<sup>97</sup>.

Fuà<sup>98</sup> ha avanzato il dubbio che, sotteso alle scelte, ci fosse realmente tale esito, anche se poi riconosce che una tale potenziale lucidità d'intenti non è caratteristica propria del legislatore.

In un qualche modo è il verificarsi di una serie di concause (l'imposta unica sul reddito<sup>99</sup> attuata e sollecitata anche per effetto della Direttiva Comunitaria sull'Iva<sup>100</sup>, che implicava

---

<sup>96</sup> Introdotti successivamente con l'Irpef per accertare alcuni redditi d'impresa e di lavoro autonomo

<sup>97</sup> Cfr. Cosciani (1967).

<sup>98</sup> Fuà, Rosini (1985), p. 71 e ss.

<sup>99</sup> Proposta per la prima volta da Cosciani nel 1963.

<sup>100</sup> Lo stesso Tremelloni nella sua comunicazione alla Commissione Finanze della Camera (giugno 1965), pur ammettendo che problemi di priorità farebbero pensare ad una preminenza temporale della riforma delle

l'accertamento contabile dei costi e ricavi delle imprese e lo rendeva estensibile così ai redditi, ma anche l'arbitrarietà degli accertamenti e del concordato) che sembra agire in una direzione di fatto apprezzata, per motivi magari opposti, dai più.

Comunque l'esito del processo di riforma è indubbiamente quello di aver accresciuto e concentrato il peso dei tributi sui lavoratori dipendenti, che vedono così elevarsi il peso delle aliquote sui propri redditi<sup>101</sup>.

L'imposta unica sul reddito globale, personale e progressiva, che tanti dibattiti avevano affrontato, si palesa, poco dopo la sua introduzione, con tutti quei limiti<sup>102</sup> che derivano dalla sostanziale riproposizione, anche se con forme e modi apparentemente diversi, di soluzioni del tutto analoghe a situazioni che stanno mutando. Denominatore comune sembra essere, (o, meglio, continuare ad essere) tra l'altro, quello di un debole impegno nella lotta all'evasione. Problema che peraltro si cercherà di aggirare, per compensarne gli effetti di sperequazione, riconoscendo ai lavoratori dipendenti tutta una serie di misure (detrazioni, ecc..) quali possibili compensazioni per l'evasione degli altri. Ma le misure, da un lato, continuano ad acuire le sperequazioni e legittimano in un qualche modo l'evasione di altri, mentre dall'altro, rendono ancor più progressiva l'imposta che va a gravare sul reddito dei lavoratori dipendenti<sup>103</sup>.

---

imposte dirette su quella delle imposte indirette, annuncia come gli impegni internazionali assunti in sede comunitaria esigendo, entro l'inizio del 1970, la trasformazione dell'Ige in Imposta sul Valore Aggiunto impongono un accelerato avvio parallelo della riforma dell'imposizione diretta e di quella indiretta. Cfr. Ministero delle Finanze (1965), p. XIX e ss.

Nel suo intervento Tremelloni aveva anche sottolineato come "lo strumento tributario viene utilizzato sempre più in funzione ausiliaria di altri, e sempre meno in funzione autonoma (e neppure, spesso, in funzione principale) per la politica economica generale del Paese" (p. XI), dando così già enfasi a quegli aspetti che accompagneranno nel prosieguo l'applicazione dell'Irpef, ma che erano già stati evidenziati da Cosciani molti anni prima [Cfr. nota 56].

<sup>101</sup> In questo senso è anche utile ricordare e rinviare a quanto precedentemente sottolineato in termini di andamento e incremento della quota di pressione tributaria sulle famiglie nel periodo 1953-72 e ai confronti con gli andamenti relativi tra le diverse componenti del prelievo. Cfr fig. 2 e 4.

<sup>102</sup> Le imposte soppresse (RM, imposta sui fabbricati, sui terreni, ecc..) sono sostanzialmente divenute categorie del reddito complessivo Irpef. Cfr., al riguardo, Cosciani (1964).

<sup>103</sup> Ma come nasce l'Irpef? La nuova imposta sul reddito delle persone fisiche nasce con l'eredità di una struttura del tutto analoga a quella della "complementare", ma con un ruolo diverso, essendo destinata ad

Ritorna anche qui un aspetto, più volte dibattuto, relativo alla perequazione e all'uso dell'imposta progressiva come strumento perequativo: tale funzione può essere riconosciuta quando le aliquote d'imposta sono contenute e non tali da spingere i contribuenti a esperire tutte le possibili modalità per sfuggire all'onere dell'imposta, oppure quando le imposte dirette colpiscono solo una quota ridotta di popolazione, od ancora quando il livello di spesa pubblica è tale da non poterla di fatto ricondurre a tali effetti.

Non bisogna dimenticare poi il ridimensionamento (se non l'annullamento) di tali effetti quando si rimuove l'ipotesi (a lungo accettata) della non trasferibilità dell'imposta sul reddito. Non sembra allora ragionevole introdurre nuove imposte con lo scopo di influenzare la distribuzione del reddito (come con l'imposta progressiva) quando non si sa chi effettivamente ne sarà colpito. Né possono essere ignorati i fenomeni di traslazione nella definizione del sistema tributario.

---

assolvere la funzione preminente nel quadro dell'imposizione diretta. Se nel sistema preesistente il gettito preminente derivava dalle imposte reali con scarso contributo dell'imposta personale in presenza di un accertamento dei singoli redditi, effettuato ai fini delle imposte reali, che si rifletteva automaticamente su l'imposta personale, nel nuovo sistema la situazione si va a capovolgere sia per il contributo alla formazione del gettito sia per l'accertamento dei singoli redditi ai fini dell'imposta personale che si estenderà poi automaticamente a quella locale sui redditi (imposta reale). Nell'Irpef viene peraltro assorbita e conglobata anche l'imposta di famiglia, imposta personale applicata a livello locale.

Alle apparenti assonanze si aggiunge la differente tecnica di attuazione della progressività che nella "complementare" era con progressione continua, mentre in Irpef è progressiva per scaglioni; modalità questa che, però, rende meno immediata la percezione del tasso di incidenza sul reddito totale. Ma il metodo risulta indubbiamente vantaggioso poiché elimina l'inconveniente prodotto dal sommarsi di addizionali e sovrimeposte, che potevano spingere l'aliquota addirittura al di sopra dell'unità. Peraltro la scala delle aliquote compresa nel disegno di legge governativo subisce un inasprimento ad opera del Parlamento che sembra però introdurre una compensazione con l'approvazione del principio di deducibilità dell'Ilor dal reddito imponibile ai fini Irpef delle persone fisiche; principio espressamente negato nel testo governativo.

Già prima della sua introduzione, si incomincia così a stravolgere quella che doveva essere la fisionomia dell'imposta personale: la deducibilità dell'Ilor dalla base imponibile Irpef va ad attenuare l'incidenza effettiva dell'Irpef ma solo per i redditi non da lavoro dipendente (ed i redditi di lavoro autonomo saranno esentati dall'imposta solo successivamente) riducendone la base imponibile e conseguentemente le aliquote formali.

Ecco, allora, che il percorso dell'imposta personale subisce una serie di alterazioni rispetto al *tax design* sotteso; alterazioni che continueranno a permeare la struttura dell'imposta tanto da preannunciarne la trasformazione, nel corso del tempo, da imposta generale ad imposta *speciale*. Ma l'aspetto qui più eclatante è che si va a modificare l'incidenza relativa nei confronti di quei soggetti che avrebbero dovuto, invece, subire

Ma ecco che torniamo ad un altro dei punti dolenti, che hanno contribuito al fallimento delle riforme, quello della profonda frattura tra incidenza formale e incidenza effettiva<sup>104</sup>.

---

un pari onere d'imposta rispetto alla loro condizione di partenza: così i lavoratori dipendenti subiscono il prezzo della riforma.

*Riferimenti bibliografici*  
(in ordine cronologico)

1945

- Scoca S., Appunti per la riforma tributaria, SEII, Roma,.

1946

- Ministero per la Costituente, Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente, V. Finanza, Vol. I e II, Istituto Poligrafico dello Stato,

1947

- Steve S., Il sistema tributario e le sue prospettive, Rizzoli

1948

- Borgatta G., Premesse alla Riforma tributaria, Rivista Bancaria
- Cosciani C., I problemi fondamentali della Riforma Tributaria, Rivista Bancaria.
- Visentini B., Sui caratteri dell'imposizione diretta, Rassegna dell'Associazione Bancaria Italiana (poi Rivista Bancaria)

1949

- D'Albergo E., La riforma tributaria, Zuffi, Bologna,.
- Cosciani C., Considerazioni sulla pressione fiscale in Italia, Rivista di Politica Economica, Vol. XXXIX, n. 4.

1950

- Borgatta G., Sul progetto Vanoni, Istituto di cultura bancaria, Milano,.
- Cosciani C. La riforma tributaria, La Nuova Italia
- Studi economici n.5-6 (Contiene una serie di articoli sulla Riforma Tributaria di Pesenti, D'Albergo, Steve, Berliri, De Stefani, etc.)

1951

- Vanoni E. (1951), relazione al senato del disegno di legge contenente norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario, in Lex.

---

<sup>104</sup> Distribuzione del carico tributario intuibile anche dalle citate fig. 1 e 3.

1955

•Ministero delle Finanze, L'attività tributaria dal 1949-50 al 1954-55, Istituto Poligrafico dello Stato

1956

•Assonime, " La Perequazione Tributaria", in Quaderni dell'Associazione tra le Società italiane per Azioni, Vol. I e II.

1957

•Del Vecchio G., Introduzione alla Finanza, Cedam, Padova

1962

•Kaldor N., Per un'imposta sulla spesa, Boringhieri

1963

•Forte F., Il sistema fiscale italiano, " Il nuovo osservatore", settembre, 1963

•Fuà G., Un piano ambizioso di riforma tributaria, " Il Nuovo Osservatore ", settembre, 1963

1964

•Atti dell'XI Convegno di studi di Economia e Politica industriale, Rivista di Politica Economica, fascicolo III-IV

•Atti del Convegno Nazionale sulle "Interrelazioni fra i diversi sistemi finanziari", Camera di Commercio Industria e Agricoltura, Pavia

•Cosciani C: (a cura di), Stato dei lavori della Commissione per lo studio della Riforma Tributaria, Giuffrè

•Fuà G., Lo stato e il risparmio privato, PBE

•Gangemi L., Verso una riforma tributaria "organica", Giornale degli Economisti e Annali di Economia, Anno XXIII, Fasc. 3-4.

•Steve S., la riforma dei tributi locali, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze.

1965

•Cristofaro A., La pressione formale delle imposte dirette in Italia nel 1961, in Studi sulla distribuzione della pressione fiscale in Italia, Giuffrè

•Fuà G., Rosini E., Troppe tasse sui redditi, Laterza

•Ministero delle Finanze, L'attività tributaria nel 1964, Istituto Poligrafico dello Stato

•Società per lo Studio dei Problemi Fiscali, L'imposta personale sul reddito nel quadro della riforma tributaria, Giuffrè

•Pedone A., Gettito tributario e congiuntura in Italia nel periodo 1950-62, Isco, Roma

*1966*

- Ministero delle Finanze, L'attività tributaria dal 1954 al 1964, vol. I e II.
- Ministero delle Finanze, L'attività tributaria nel 1965.

*1967*

- Sarcinelli M., Evoluzione dell'aliquota complessiva dell'imposizione diretta sui redditi da lavoro, Bancaria.
- Cosciani C., La riforma tributaria: speranze e preoccupazioni, Moneta e Credito, Vol. XX, n. 79

*1968*

- Forte F., La strategia delle riforme, Etas Kompass

*1970*

- Rey G.M., Sarcinelli M., Contributo ad un modello econometrico del settore fiscale, Quaderni di ricerche n. 6, Ente L. Einaudi

*1971*

- De Nardo V., Napoletano R., La riforma tributaria: confronti e ricerche documentali , Tributi n. 64 (1971), n. 73 (1972)

*1972*

- Assonime, Circolare n. 7

*1973*

- Valiani R., La previsione delle entrate tributarie dello Stato, ISCO
- Ministero delle Finanze, Le imposte dirette in cifre, 1973
- Ministero delle Finanze, Dati relativi al gettito delle imposte dirette risultanti dai riepiloghi dei ruoli posti in riscossione, anni vari (ultimo anno 1973)
- Ministero delle Finanze, Annuario Statistico Finanziario, (chiuso nel 1973)

*1979*

- Gerelli E., Vitale M., (a cura di) E' fallita la riforma tributaria ?, F. Angeli

*1983*

- Cosciani C., Scritti Scelti di Finanza Pubblica, Cedam, Padova

*1984*

- Gerelli E., Valiani R. (a cura di), La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito Franco Angeli,

*1985*

- Fuà G., Rosini E., Troppe tasse sui redditi, Laterza

*1986*

- Gerelli E., (a cura di), Il sistema tributario oggi e domani, F. Angeli
- Tremonti G., Vitaletti G., Le cento tasse degli italiani, Il Mulino

*1988*

- L'opinione, Il tema: Fisco (con articoli di Romani, Dalleria, Martino, Bises, Chiarenza ), anno 12 n.18
- CER, Vecchi e nuovi problemi del sistema tributario , Rapporto n.2

*1989*

- Pedone A. (a cura di) La questione tributaria: analisi e proposte

*1992*

- Cavalcanti M., Moneta e fisco in Italia dal 1970 al 1975, ESI

*1993*

- Rossi N., Sorgato A., Toniolo G., I conti economici italiani: una ricostruzione statistica, 1890-1990, Rivista di Storia Economica, vol. X
- Vitaletti G., Le entrate tributarie, in Bernardi L. (a cura di), La Finanza Pubblica Italiana, Rapporto 1993

*1998*

- Forte F., La misura della pressione fiscale in rapporto al prodotto interno lordo in luogo del prodotto interno netto: un capitolo dell'illusione fiscale, Moneta e Credito, giugno.

*2000*

- Pedone A., Il sistema tributario italiano tra le due riforme, in Economia Italiana

*2001*

- Botarelli S., La progressività dell'IRPEF, Studi e Note di Economia, n. 1.

*2003*

- Di Majo A., Nitti e lo Stato italiano, (Relazione al) Convegno di studio, Roma, 9/6/2003, e in Analisi d'opere: Nitti F.S.,....., in Rivista di Politica Economica, luglio/agosto.

**Fig 1 Composizione Tot. Imposte**

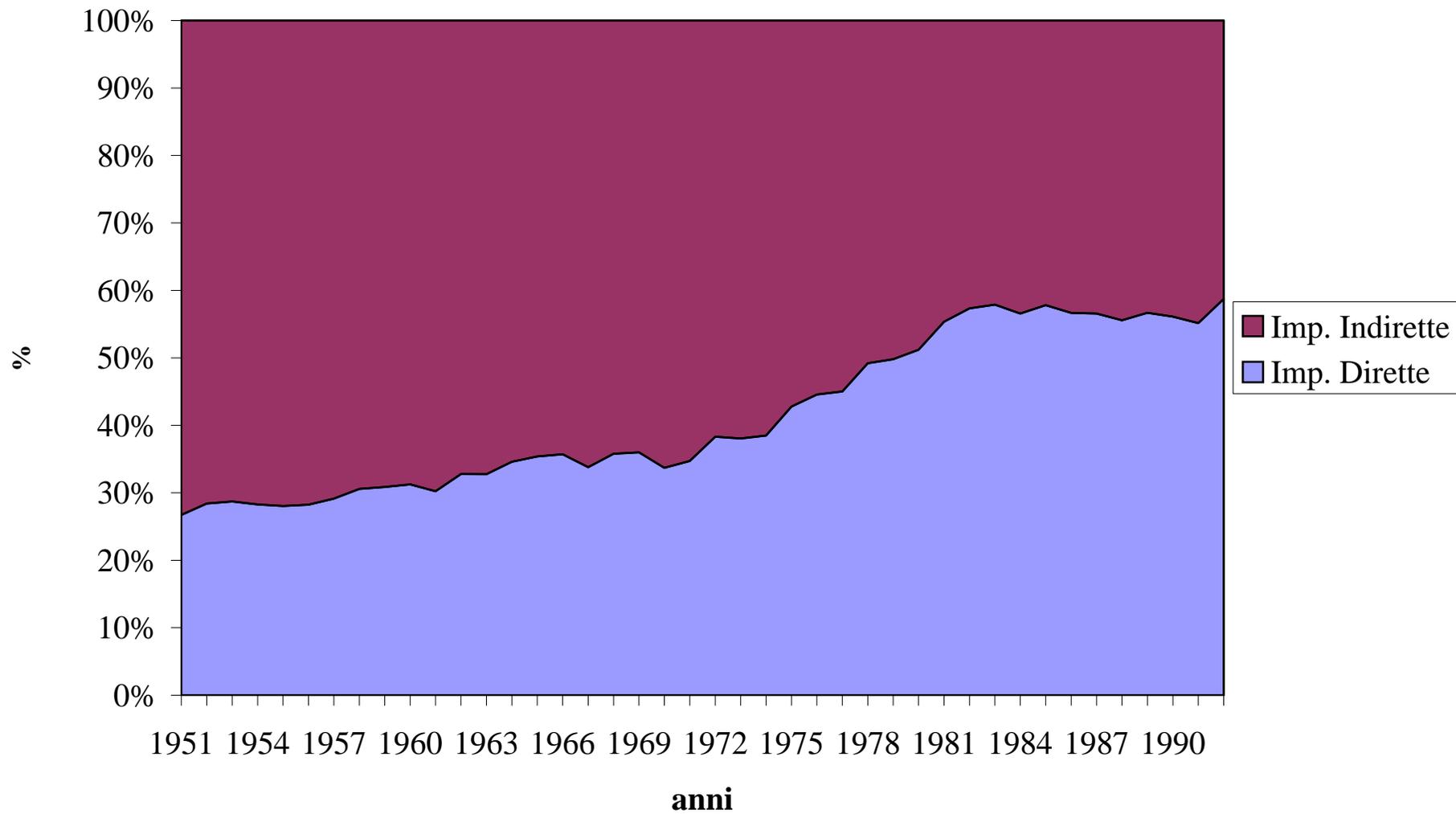


Fig. 2

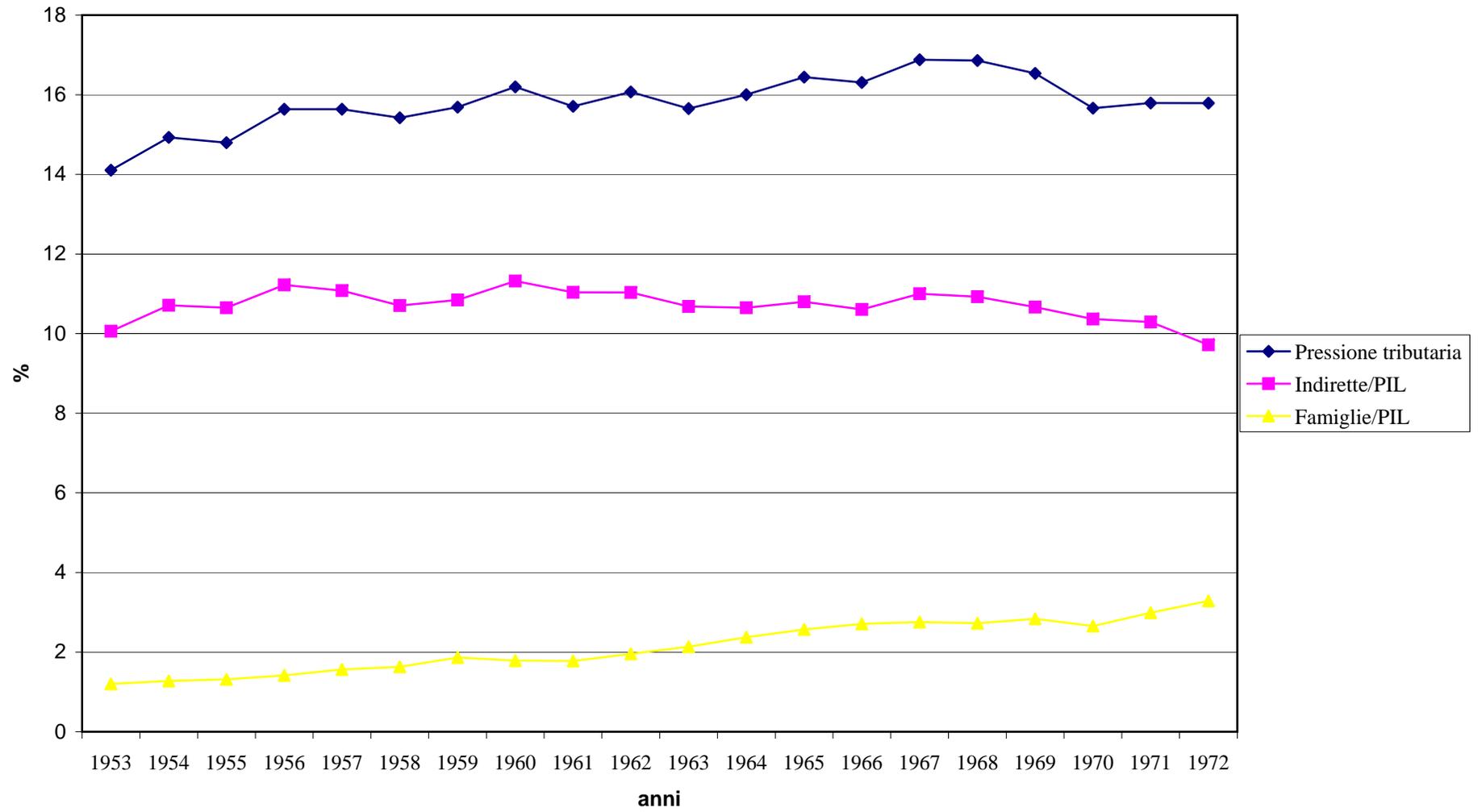


Fig. 3

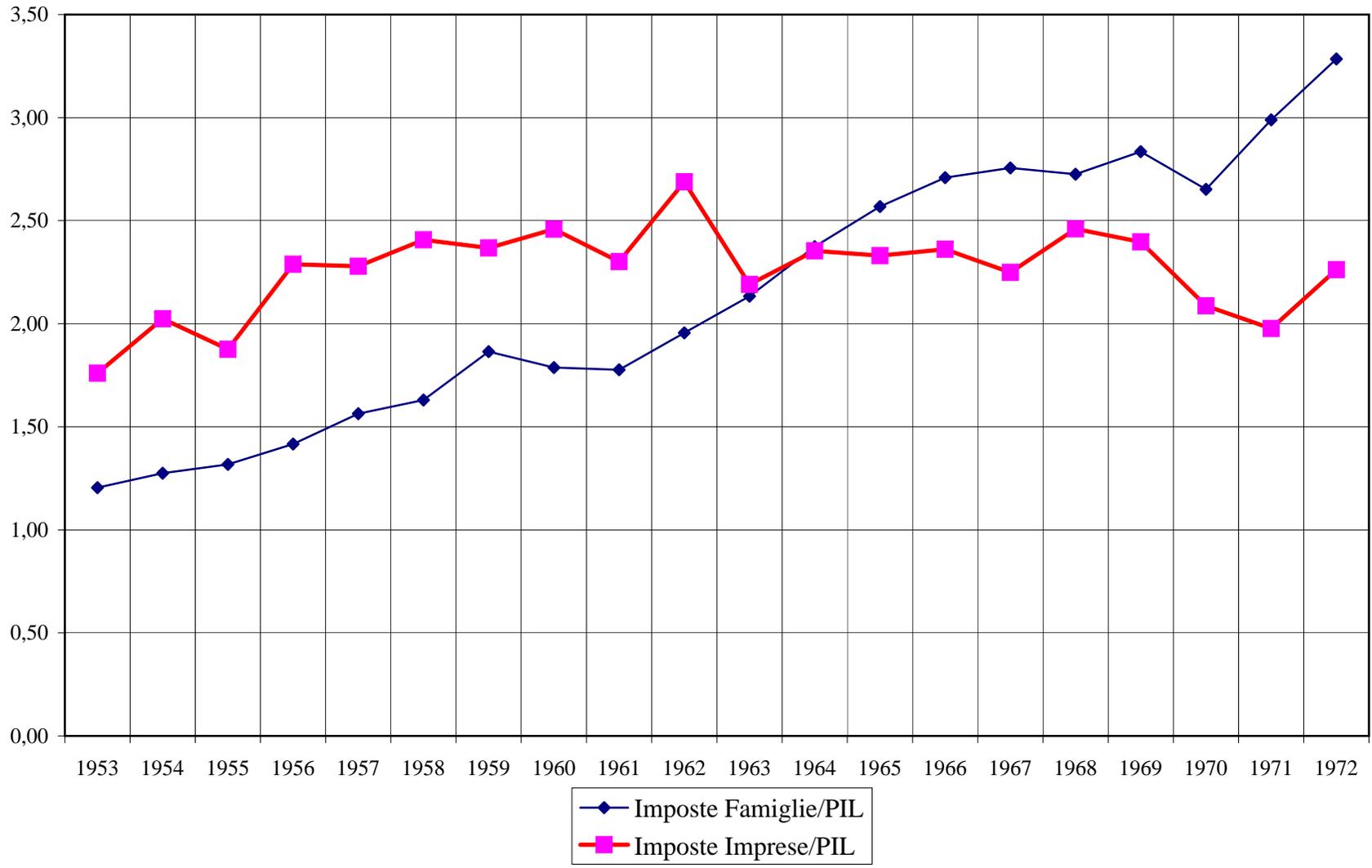


Fig. 4

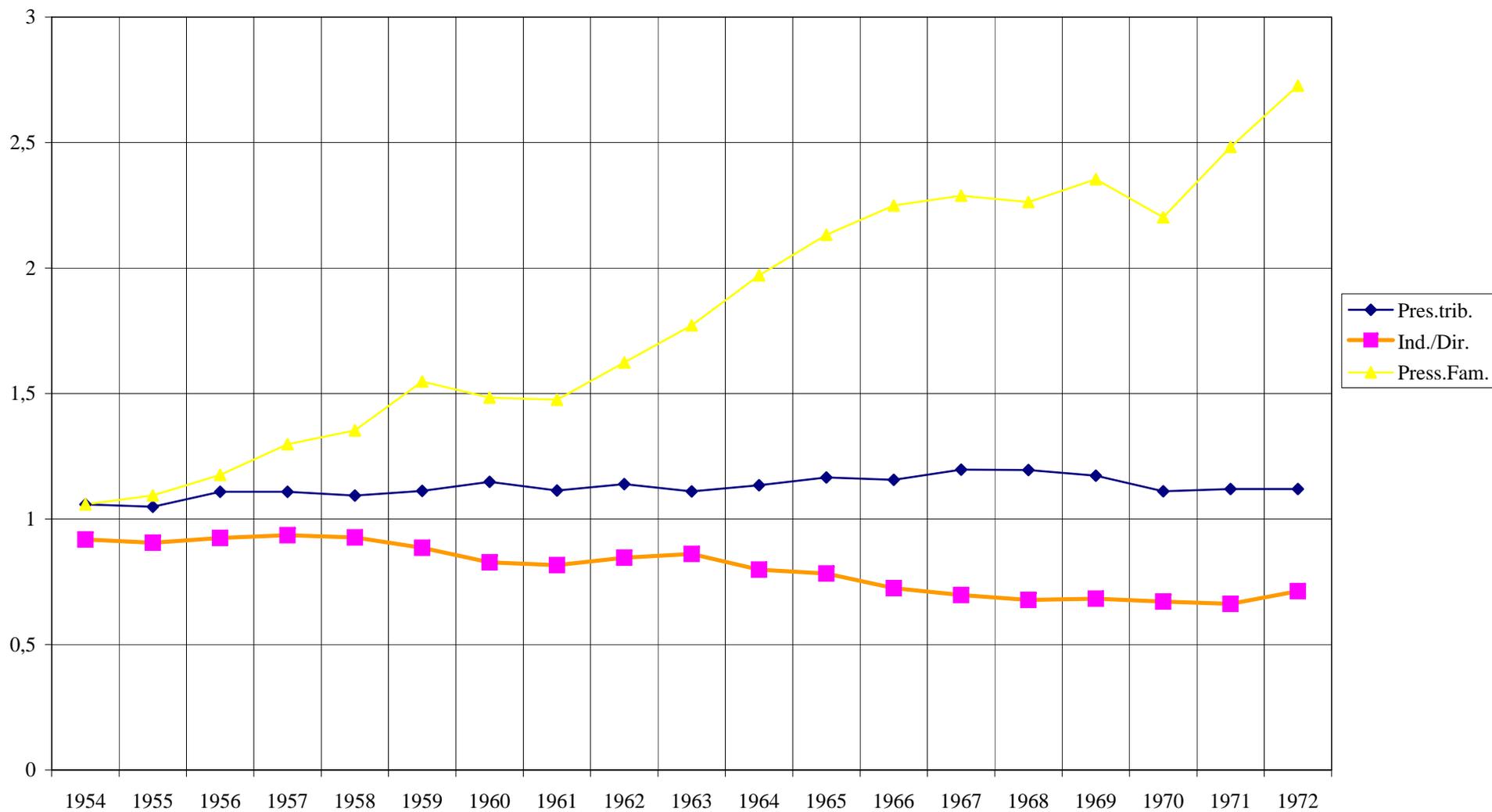


Fig. 5 Composizione della pressione tributaria

