



DARIO STEVANATO

FORME DEL TRIBUTO NELL'ERA INDUSTRIALE

**Ascesa dell'imposta sul reddito
e segni di un declino**



G. Giappichelli Editore

PREFAZIONE

Che cosa ha determinato la transizione dai tributi a base patrimoniale e indiziaria, diffusi negli Stati protoindustriali, alle moderne imposte sul reddito? Gli ordinamenti tributari sono stati edificati come riflesso della trasformazione dei sistemi economico-sociali nei singoli Paesi, o sono il frutto di un approccio costruttivista e regole stabilite a tavolino? Perché l'imposta sul reddito, architrave degli ordinamenti tributari contemporanei, sta perdendo centralità e subendo un progressivo processo di erosione? A questi interrogativi si potrebbe rispondere, in prima battuta, che i sistemi fiscali tendono ad adattarsi ai mutamenti della sottostante struttura economica:

Il sistema dei tributi segue man mano le vicende della ricchezza nazionale ed è retto dalla medesima legge che governa la produzione e la distribuzione economica privata; esso subisce nel corso del tempo una lenta trasformazione perché vi ha una graduale elaborazione e specificazione degli elementi da cui proviene il reddito delle economie dei singoli¹.

Si potrebbe affermare, insomma, che «*each age has its own system of public revenue... Fiscal conditions are always an outcome of economic relations*»². Atteso che le imposte insistono sulle ricchezze dei privati, secondo modi e tempi in cui queste si manifestano, era prevedibile che il passaggio dalla società prediale a quella industriale avrebbe innescato cambiamenti nelle forme dei tributi: alla perdita di importanza relativa della ricchezza immobiliare

¹ E. Cossa, *La teoria dell'imposta*, Milano, Hoepli, 1902, p. 66 s.

² E.R.A. Seligman, *Essays in Taxation*⁹, New York, The Macmillan Company, 1921, p. 1. Ma vedi anche H.H. Hinrichs, *A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*, Cambridge, Harvard Law School, 1966, p. 33, per il quale «the process of social mobilization and economic development means necessarily that the types, sizes, and rates of growth of economic tax bases... change in the course of development, necessitating concomitant changes in tax rates and forms of taxation», e R.A. Musgrave, *Fiscal Systems*, New Haven and London, Yale University Press, 1969, p. 125, secondo cui «as the structure of the economy changes with economic development, the nature of the tax base changes as well, and with it the "handles" to which the revenue system may be attached».

e dell'imposta fondiaria si sofferò con la «nuova» imposta sui redditi, che appariva in grado di intercettare, oltre ai redditi senza capitale (da lavoro), i profitti industriali e commerciali che sarebbero altrimenti rimasti esonerati dal prelievo fiscale.

I sistemi fiscali, tuttavia, non evolvono soltanto in funzione dello sviluppo economico, venendo altresì forgiati da fattori politici, dal contesto sociale³, da tradizioni giuridiche e istituzionali che si ripercuotono sulla progettazione normativa, orientandola e condizionandola⁴. Nella selezione di tipi e forme dei tributi incidono poi profili di ordine tecnico-giuridico concernenti la misurabilità di presupposti e basi imponibili, nonché le possibilità e capacità amministrative di rendere un certo obbligo tributario effettivo e coercibile. Per fare un esempio, le norme fiscali pattizie applicabili ai gruppi multinazionali non seguono le teorie dell'impresa favorevoli al «consolidamento» di operazioni integrate economicamente, essendo tuttora basate sul *separate entity approach*, in ossequio a una concezione giuridico-formale delle società appartenenti a un gruppo, trattate come entità indipendenti. Certo, può essere che un tale approccio rifletta il modo di operare delle imprese multinazionali al tempo in cui le regole sulla fiscalità internazionale vennero concepite⁵; resta il fatto che le esigenze di certezza nell'individuazione dei soggetti passivi e l'aderenza delle norme fiscali agli istituti civilistici hanno orientato il *tax design* in questa come in altre questioni. Volgendo lo sguardo al futuro, è plausibile che la riscrittura delle regole sulla fiscalità internazionale, come conseguenza di un nuovo consenso su scala globale, sarà determinata, più che dalla teoria economica, dalla politica e dai rapporti di forza tra le nazioni⁶.

³ Si può menzionare il caso, emblematico, del sistema fiscale «classista» vigente nella Francia pre-rivoluzionaria, descritto già da A. de Tocqueville, *L'Ancien régime et la Révolution*, Paris, Michel Lévy Frères, 1856, trad. it. *L'antico regime e la Rivoluzione*, Milano, Rizzoli, 1989, e, più di recente, da M. Kwass, *Privilege and the Politics of Taxation in Eighteenth-Century France*, Cambridge, Cambridge University Press, 2000.

⁴ Osservano I.W. Martin, A.K. Mehrotra e M. Prasad, *The Thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology*, in *The New Fiscal Sociology. Taxation in Comparative and Historical Perspective*, a cura di I.W. Martin, A.K. Mehrotra e M. Prasad, Cambridge, Cambridge University Press, 2009, p. 8, che la «teoria della modernizzazione», nel postulare l'invarianza dei processi di sviluppo in ogni società, rischia di risultare a-storica, «ignoring the specificity of cultural and institutional factors that could produce tremendous variation within similarly developed economies and polities». Anche per R.A. Musgrave, *Fiscal Systems*, cit., p. 125, «the effects of development upon the tax structure are more a function of institutional change and less in the nature of an inherently economic matter».

⁵ Come suggerisce R.J.S. Tavares, *Multinational Firm Theory and International Tax Law: Seeking Coherence*, in *World Tax Journal*, 8, 2, 2016, p. 243 ss.

⁶ Cfr. anche, sul punto, R.M. Kysar, *Value Creation: A Dimming Lodestar for International Taxation?*, in *Bulletin for International Taxation*, 74, 4/5, 2020, p. 221, secondo cui «the

Anche il concetto di reddito disciplinato negli ordinamenti tributari risente di molteplici influenze, discostandosi sotto diversi profili da quello distillato dagli economisti. La scienza economica privilegia un modello ispirato al cosiddetto «*comprehensive income*» o reddito-entrata, secondo il quale la migliore misura dell'idoneità alla contribuzione è l'incremento patrimoniale (comprensivo dei consumi del periodo) conseguito dal contribuente in un certo arco temporale, indipendentemente da fonti genetiche e cause di quell'incremento. In effetti, se il reddito rileva ai fini della tassazione principalmente per la connessa capacità di spesa⁷, non vi sarebbe ragione, a rigore, di distinguere a seconda dell'origine di tale capacità. Nell'elaborazione del concetto fiscale di reddito è tuttavia prevalsa una diversa configurazione, incentrata, più che sulla misurazione dell'arricchimento complessivamente ricevuto dall'individuo, sulla selezione a monte dei proventi derivanti da specifiche e nominate «fonti produttive» (reddito-prodotto) (Capitolo Terzo).

L'archetipo dell'agricoltura, del frutto della terra che si stacca dalla propria fonte, si adattò così alla produzione industriale, fungendo da preambolo all'arruolamento di imprese e società come collettori di imposte sui redditi altrui, tassati appunto «alla fonte» (Capitolo Quinto). I sistemi tributari trovarono nuovi «punti di ancoraggio»⁸ nelle strutture produttive del capitalismo, aggiornando il paradigma medievale delle rappresentanze intermedie (città, parrocchie, corporazioni di mestieri, etc.) che erano invece funzionali alle vecchie imposte di ripartizione. Inoltre, nonostante la moderna scienza economica caldeggi la tassazione di ogni incremento patrimoniale, anche se soltanto «maturato», concreti problemi di valutazione ed esigenze di misurabilità del presupposto imponibile spiegano la generale tassabilità del reddito soltanto al «realizzo», allorché questo è sancito da scambi sul mercato: a prevalere, in tal caso, sono preoccupazioni di ordine amministrativo⁹.

Gli esempi che attestano l'influenza dei vincoli di ordine giuridico-amministrativo sulla concreta morfologia assunta dai tributi sono molteplici. Nella configurazione del reddito ai fini tributari è stata generalmente riconosciuta nel pensiero economico la superiorità – sul piano equitativo, degli in-

allocation of revenues among nations has always predominantly been derivative of power and politics, not economics and nexus».

⁷ Si consenta sul punto di rinviare, per gli opportuni riferimenti, a D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 455 ss.

⁸ L'espressione – utilizzata da G. Tremonti e G. Vitaletti, *La fiera delle tasse*, Bologna, Il Mulino, 1991, p. 159 – appare equivalente a quella di «*tax handles*».

⁹ Cfr. Institute for Fiscal Studies, *The Structure and Reform of Direct Taxation. Report of a Committee chaired by Professor J.E. Meade*, London, Allen & Unwin, 1978, p. 129.

centivi all'accumulazione del capitale, etc. – dell'imposta sulla spesa o sul reddito-speso, con esenzione della quota destinata al risparmio¹⁰. Ciononostante, nelle concrete esperienze normative la preferenza è caduta su una nozione omnicomprensiva di reddito, tassato al momento della produzione indipendentemente da successive destinazioni a esso impresse dal contribuente. I sistemi legali di imposizione del reddito, basati sul concetto di «reddito prodotto», tendono a non distinguere il reddito impiegato in consumi correnti rispetto a quello accantonato per consumi futuri: ciò richiederebbe infatti un continuo monitoraggio della situazione finanziaria dei contribuenti e una contabilità di entrate, spese e movimenti di capitale di ogni individuo, con problematiche amministrative difficilmente gestibili¹¹. Certamente, una più mite imposizione dei redditi di capitale ha finito quasi ovunque per affermarsi, avvicinando l'imposta sul reddito a un'imposta sulla spesa: ma ciò si deve, più che all'accoglimento di inoppugnabili teorie economiche¹², alla concorrenza fiscale internazionale sul mercato dei capitali, dunque a ragioni di concreta praticabilità dell'imposta e salvaguardia del gettito degli Stati.

È opportuno a questo punto fornire un chiarimento metodologico. Cogliere il profilo evolutivo degli ordinamenti tributari nel momento in cui comunità prevalentemente agricole si trasformavano nelle moderne società industriali è operazione densa di criticità: istituti in apparenza omologhi, con la stessa denominazione e struttura formale, possono in realtà avere caratteristiche peculiari e trovare spiegazione in cause diverse, a maggior ragione allorché la comparazione ingloba una dimensione intertemporale, atteso che l'evoluzione delle «forme del tributo» è avvenuta secondo tempi e modi diversi da Paese a Paese. Occorre, come insegnano gli storici del diritto, evita-

¹⁰Cfr., tra gli altri, T. Hobbes, *Leviathan*, London, Andrew Crooke, 1651, Ch. 30, par. 17, trad. it. *Leviatano*, Roma-Bari, Laterza, 1989; J.S. Mill, *Principles of Political Economy*, London, John W. Parker, 1848, Book 5, Ch. 2, par. 4, trad. it. *Principi di economia politica*, Torino, Utet, 1983; L. Einaudi, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, Einaudi, 1965; N. Kaldor, *An Expenditur Tax*, London, George Allen & Unwin Ltd., 1955, trad. it. *Per una imposta sulla spesa*, Torino, Boringhieri, 1962.

¹¹Non manca, comunque, chi ritiene possibile progettare un'imposta progressiva sul consumo complessivo: a tal fine, secondo C. Evans, J. Hasseldine, A. Lymer, R. Ricketts, C. Sandford, *Comparative Taxation. Why Tax System Differ*, Cheltenham, Fiscal Publications, 2017, p. 58 s., «the citizen merely subtract the change in savings from income earned during the period to convert income into consumption». La quantificazione dei cambiamenti nel valore dei risparmi, che possono essere investiti in molteplici forme continuamente cangianti, non sarebbe tuttavia affatto agevole, come peraltro riconoscono gli autori testé citati (p. 62).

¹²Non lo è ad esempio, a mio avviso, quella nota come «*Dual Income Taxation*», elaborata a partire dagli anni Ottanta del XX secolo nei Paesi scandinavi, su cui rinvio a riflessioni sviluppate in altra occasione (D. Stevanato, *Dalla crisi dell'Irpef alla flat tax. Prospettive per una riforma dell'imposta sul reddito*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 97 ss.).

re comparazioni affrettate sulla base di assonanze esteriori tra situazioni contenutisticamente diverse, confondendo la «parola» con la «cosa»¹³. D'altra parte, «*there is no ideal tax system for all societies or for any one society at all time. Societies and tax systems and times change*»¹⁴.

Ma accogliere una prospettiva storico-comparatistica comporta gioco forza un'opera di riduzione delle complessità insite nelle differenti traiettorie evolutive di sistemi giuridici e legislazioni tributarie: di tali differenze si è in ogni caso cercato, per quanto possibile e man mano che se ne è presentata l'occasione, di dare atto nel presente libro. Il ritardo della Francia nell'introdurre l'imposta sul reddito è ad esempio dipeso dai timori per un'imposta percepita come «inquisitoria» in un Paese segnato dagli eccessi della Rivoluzione, mentre l'analogo ritardo registrabile negli Stati Uniti si deve all'impossibilità di introdurre imposte dirette a livello federale se non rispettando il vincolo della ripartizione del gettito sulla base della popolazione residente nei singoli Stati¹⁵, superato soltanto nel 1913 con il Sedicesimo Emendamento.

Vi è una zona di confine, tra ideazione dei tributi e successivo *drafting* legislativo, relegata ai margini del discorso pubblico ma spesso decisiva nel decretare, o meno, il successo dei modelli impositivi. Si tratta di importanti aspetti progettuali raramente inclusi nelle analisi economiche, condotte a un livello più astratto (secondo i parametri dell'efficienza, dell'ottimalità, dell'impatto macroeconomico, etc.), ma trascurati anche da giuristi e tecnici del diritto, più interessati alle questioni *de lege lata* che a quelle *de lege ferenda*. L'idea che le scelte di finanza pubblica in ordine alla fisionomia dei tributi vengano (o debbano essere) assunte basandosi su prescrizioni della scienza economica o indicazioni di ordine filosofico, salvo il trascurabile incomodo della loro meccanica traduzione in regole legali, è fuorviante¹⁶. Vincoli costituzionali¹⁷, amministrativi, particolari contesti politico-istituzionali, aspetti

¹³ L. Mannori e B. Sordi, *Storia del diritto amministrativo*, Roma-Bari, Laterza, 2001, p. 5 ss.

¹⁴ H.H. Hinrichs, *A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*, cit., p. 3 s.

¹⁵ A sua volta connesso alla scottante questione della schiavitù: in argomento, diffusamente, R.L. Einhorn, *American Taxation, American Slavery*, Chicago, The University of Chicago Press, 2006.

¹⁶ Per R.E. Wagner, *Fiscal Sociology and the Theory of Public Finance. An Exploratory Essay*, Cheltenham, Edward Elgar, 2007, p. 143, «Regardless of the philosophical writings, actual fiscal conduct seems to display only modest evidence of having been influenced by those writings».

¹⁷ Sull'incidenza dei vincoli costituzionali nelle scelte riguardanti le forme dei tributi vedi anche C. Evans et al., *Comparative Taxation. Why Tax System Differ*, cit., p. 281 ss.

culturali, abilità pianificatorie e intuizioni giuridiche condizionano l'evoluzione dei sistemi impositivi¹⁸.

Si consideri l'alternativa tra un'imposta sul capitale produttivo e un'imposta sui redditi derivanti dal capitale, che la teoria dell'*optimal taxation* risolve a favore della prima, dati i guadagni di efficienza che ne deriverebbero. La maggior parte degli Stati ha tuttavia abbandonato, se mai ha adottato, l'imposta generale sul patrimonio: si è invece quasi ovunque affermata un'imposta sui redditi applicata tra l'altro ai rendimenti del capitale, e ciò è accaduto anche per la difficoltà di includere nel perimetro di una *general property tax* beni e proprietà non facilmente monitorabili, nonché per le insidie valutative connesse a una base imponibile che non emerge da scambi sul mercato e non consente, in linea di massima, l'adozione di meccanismi di *third party reporting*. Esigenze di praticabilità dell'imposta e vincoli amministrativi hanno così concorso al superamento dei tributi generali sul patrimonio solitamente evoluti in imposte speciali sulla ricchezza immobiliare (Capitolo Primo). Gli stessi requisiti di determinabilità e accertabilità hanno in controtendenza decretato il successo delle imposte sui redditi, al cui interno si sono peraltro ripresentate, in relazione a piccole imprese e lavoratori autonomi, le problematiche legate alla mancanza di *third parties* su cui basare un sistema di *reporting* in chiave antievasiva, cui si pensò di sopperire dapprima attribuendo fede privilegiata alla contabilità, e in seguito – svanita l'illusione contabile – col ritorno in auge di metodi presuntivi di determinazione dei redditi (a loro volta mal tollerati e percepiti ormai come un corpo estraneo incuneato nella moderna fiscalità analitica: Capitolo Settimo).

Nel presente libro si è voluto rappresentare che anche i particolari contesti politico-istituzionali e le preferenze sociali hanno contribuito a guidare le scelte delle assemblee legislative in materia fiscale¹⁹, spesso saldandosi con le que-

¹⁸Sui diversi fattori – culturali, ideologici, politici, istituzionali, socio-economici, amministrativi – che influenzano le politiche fiscali degli Stati si veda, tra gli altri, B.G. Peters, *The Politics of Taxation. A Comparative Perspective*, Cambridge, Mass., Blackwell, 1991; C. Evans et al., *Comparative Taxation. Why Tax Systems Differ*, cit. In particolare, per una spiegazione «culturale» delle differenze riscontrabili nelle politiche fiscali degli Stati cfr. C. Webber e A. Wildavsky, *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, New York, Simon and Schuster, 1986, p. 550 ss., ma si veda anche H.H. Hinrichs, *A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*, cit., p. 93, per il quale, nelle società moderne, «tax style as shaped by the socio-political ideologies and traditions will tend to become more important than economic structure in shaping the nature of the tax system». Secondo W. Hettich e S.L. Winer, *Economic and Political Foundations of Tax Structure*, in *The American Economic Review*, 78, 4, 1988, p. 711, «the evolution of tax systems can be viewed as a sequence of responses to changing economic, administrative, and political factors».

¹⁹Come rilevato nel 1918 da J.A. Schumpeter, *The Crisis of the Tax State*, in *The Economics and Sociology of Capitalism*, Princeton, Princeton University Press, 1991, p. 101, «the

stioni di progettazione giuridica di cui si è detto sopra. Così, la capacità di adattamento dei vecchi metodi di tassazione indiziaria anche nel nuovo contesto di imposizione dei redditi su base analitica si spiega, da un lato, con le difficoltà incontrate dalle neonate burocrazie finanziarie nell'accertare la veridicità delle «denunce tributarie» che i contribuenti furono a un certo punto obbligati a presentare (Capitolo Sesto), dall'altro col fatto che l'ideologia liberale guardava con sospetto a modelli impositivi ritenuti intollerabilmente inquisitori: per non fallire, un'imposta basata sulle «dichiarazioni» dei privati doveva poter contare su poteri amministrativi di indagine degli *interna corporis* dei cittadini, ma proprio tali poteri erano osteggiati dal pensiero liberale.

L'effettivo abbandono di una tassazione incentrata su indizi e presunzioni, più che riflettere la teorica superiorità dei criteri analitici di determinazione delle basi imponibili in contesti connotati da grande dinamismo produttivo, fu il legato di un cambio di paradigma filosofico e culturale: il superamento del liberalismo ottocentesco e l'affermazione della preminenza degli interessi erariali rispetto a quelli dei privati. Nella teoria dei «diritti pubblici soggettivi», affermata nella seconda metà del XIX secolo²⁰, il tributo iniziò a essere raffigurato come pura manifestazione del dominio dello Stato: a ciò corrispondeva, specularmente, una compressione dei diritti di libertà e di proprietà dei singoli, che vennero posti in una posizione di sudditanza.

L'importanza di fattori e ideologie politico-sociali nella progettazione dei tributi emerge anche nella traiettoria circolare dell'imposta personale sul reddito. A una progressività accentuata non si è infatti più di tanto giunti per la capacità persuasiva delle teorie economiche del sacrificio, elaborate alla fine del XIX secolo e incentrate sull'utilità marginale decrescente del reddito, quanto per effetto della mobilitazione di massa innescata dai conflitti mondiali del XX secolo e della conseguente nuova attitudine collettiva nei confronti dell'imposizione progressiva²¹. La successiva frammentazione delle

spirit of a people, its cultural level, its social structure, the deeds its policy may prepare – all this and more is written in its fiscal history, stripped of all phrases».

²⁰Cfr. C.F. Gerber, *Ueber öffentliche Rechte*, Tubingen, Laupp, 1852.

²¹La trasformazione del sistema tributario ebbe così luogo «nel senso di obbligare i ricchi, gli immuni dal sacrificio del sangue e gli arricchiti di guerra a subire essi il massimo sacrificio finanziario» (L. Einaudi, *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, Laterza – New Haven, Yale University Press, 1927, p. 1 ss.). Sulla *conscription of wealth* come mezzo per bilanciare gli enormi sacrifici richiesti dall'economia di guerra e dalla mobilitazione di massa agli individui appartenenti alle classi sociali meno abbienti cfr. K. Scheve e D. Stasavage, *Taxing the Rich. A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe*, Princeton, Princeton University Press, 2016. Anche per A. Pedone, *La progressività dell'imposta sul reddito: ascesa, declino e prospettive*, in *Bancaria*, 2, 2020, p. 4, tra le cause dell'ascesa della progressività vi sono fattori di ordine sociale, più che l'influenza delle teorie economiche.

imposte personali in una serie di trattamenti differenziati, con esenzioni, imposte sostitutive, ritenute alla fonte a titolo definitivo, etc., risente della pressione esercitata sui *policy makers* da influenti gruppi sociali le cui finanze erano state falciate da una progressività eccessiva, più che delle teorie economiche sull'*Optimal Taxation* o la tassazione «duale»²².

Nell'ultima fase storica, connotata da ibridazione delle forme impositive e ritorno a moduli protomoderni, come le imposte sul prodotto lordo e sul fatturato, nonché da aneliti a far rivivere le imposte patrimoniali e suntuarie che caratterizzavano l'era pre-industriale, i legislatori appaiono guidati dall'avversione sociale verso le disuguaglianze distributive – siano esse vere o presunte – prodotte dal mercato. Appare insomma improprio pensare agli ordinamenti tributari come a un'asettica traslitterazione in linguaggio legale di principi economici e teorie universalmente valide, trascurando l'importanza assunta, nell'evoluzione normativa dei tipi impositivi, da elementi di carattere storico-culturale, politico, sociologico²³, oltreché – naturalmente – da considerazioni di carattere amministrativo.

²² Come osserva R.H. Holcombe, *Tax Policy from a Public Choice Perspective*, in *National Tax Journal*, 51, 2, 1998, p. 359 s., «tax policy is the product of political decision making, with economic analysis playing only a supporting role... Those who are being taxed continually lobby to have their taxes reduced or eliminated, and even if a group is not currently being taxed, it needs to keep an active lobbying presence to guard against taxes that might be placed on it in the future». Analoghe conclusioni, sempre dal punto di vista della *public choice*, in W. Hettich e S.L. Winer, *Democratic Choice and Taxation*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999, p. 91, i quali osservano che il proliferare di regimi fiscali particolari è un elemento connotato ai sistemi politici competitivi, atteso che «differentiated treatment of heterogeneous taxpayers improves political fortunes by allowing decision makers to take account more fully of differences in voting behavior and in the margins along which voters make economic adjustments. If it were possible, the parties would offer each unique taxpayer distinct treatment for each separate activity that taxpayer conducts». Per una conferma empirica dell'assunto riferita al caso italiano vedi S. Pellegrino e P.M. Panteghini, *Le riforme dell'Irpef: uno sguardo attraverso 45 anni di storia*, in Società italiana di economia pubblica, Working Paper No. 751, gennaio 2020, p. 38, i quali osservano come l'imposta personale si sia allontanata dai principi di generalità, neutralità e non discriminazione, «per arrivare a un coacervo di norme ove l'onere di imposta è *tailored-made*».

²³ Seppure questi parrebbero caratterizzare approcci storiografici datati, come quello della «scuola storica» tedesca, su cui vedi l'opera di F. List, *Das nationale System der politischen Ökonomie*, Stuttgart und Tübingen, Cotta, 1841, trad. it. *Il sistema nazionale dell'economia politica*, Milano, Oaks, 2019. Vero è che, come recentemente osservato da I.W. Martin, A.K. Mehrotra e M. Prasad, *The Thunder of History*, cit., p. 13 s., gli studiosi «have generally abandoned the pretense... that the tax history of any one society... illustrates a universal pattern», atteso che «taxation is deeply enmeshed in social relationships that are no less institutionalized for not being written down. Tax policy shapes and is shaped by pattern of public trust; patterns of social cleavage; institution of family, religion, work, and leisure...»; ciò suggerisce, dunque, che «economic development does not inevitably lead to a particular

Tracciata, pur con tutti i limiti del caso, l'evoluzione dei sistemi tributari negli ultimi due secoli, la parte conclusiva del volume (Capitolo Nono) si sofferma sulle ragioni del declino delle imposte sul reddito e del crescente *appeal* di altre forme impositive. La crisi sta in particolare investendo l'imposta progressiva sul reddito personale, baricentro dei moderni sistemi fiscali; sullo sfondo non si intravedono, tuttavia, chiare opzioni basate sul perseguimento di una maggiore efficienza o equità nella tassazione, o altri obiettivi di politica economica. Il *tax design* è ovunque e in ogni tempo condizionato da vincoli di ordine giuridico-istituzionale e preferenze politico-elettorali: sarebbe illusorio pensare di sbarazzarsene nella traduzione dei modelli economici in un *set* di prescrizioni legali.

form of taxation, but rather that institutional contexts, political conflicts, and contingent events lead to a diversity of tax states in the modern world».

CAPITOLO PRIMO

LE IMPOSTE PATRIMONIALI ALLA PROVA DELLA RIVOLUZIONE INDUSTRIALE

SOMMARIO: 1. Il tramonto delle imposte patrimoniali e suntuarie. – 2. Il problematico censimento dei diritti proprietari. – 3. L'imposta sulle eredità quale prelievo patrimoniale straordinario dal gettito residuale. – 4. Industrializzazione e declino dei tributi patrimoniali: dalla tassazione dei diritti proprietari alla considerazione del capitale produttivo. – 5. Le alterne fortune delle imposte patrimoniali quale strumento di discriminazione qualitativa dei redditi «fondati». – 6. La parabola dell'imposta fondiaria, tra canone di diritto pubblico e tributo. – 7. La problematica valorizzazione delle proprietà mobiliari. – 8. Tassazione dei patrimoni improduttivi e surrettizia trasformazione del prelievo in un tributo in natura. – 9. Diffusione dei «redditi senza capitale» e indesiderabile selettività dei tributi patrimoniali. – 10. Ulteriori criticità nella tassazione dei patrimoni: la questione dell'indebitamento e della tassazione «al netto». – 11. Dai timori di erosione delle fonti produttive alle preferenze per l'imposta sul prodotto effettivo. – 12. Tassazione presuntivo-catastale ed efficienza delle imposte. – 13. Un ritorno in auge delle imposte patrimoniali?

1. *Il tramonto delle imposte patrimoniali e suntuarie*

L'imposta sul reddito, architrave dei moderni ordinamenti fiscali, si è affermata all'esito di una transizione segnata dall'accantonamento delle precedenti imposte dirette: si trattava principalmente di tributi, spesso a base indiziaria, che insistevano sul patrimonio, sulle spese o sul «prodotto» di attività economiche. Nella fisionomia a noi nota i tributi sui redditi hanno visto la luce sul finire del XVIII secolo¹, evolvendo da misura transitoria di finan-

¹Possiamo qui trascurare le esperienze in cui, nell'antichità e nel medioevo, furono istituite imposte dirette su grandezze economiche grosso modo assimilabili al moderno concetto di reddito, come il catasto fiorentino del XV secolo o le imposte francesi (*capitation, taille*) del XVIII secolo, anche perché si trattava di tributi aventi un presupposto ibrido e composito, patrimoniale e al contempo reddituale. Come osservato, «al tempo in cui la ricchezza era considerata una massa indistinta e non si avevano idee chiare sulla differenza tra patrimonio,

za straordinaria connessa a esigenze belliche² a prelievo strutturale dal gettito crescente.

Emblematica, a tal proposito, è la prima *Income Tax* inglese, introdotta per finanziare le guerre contro Napoleone³, così come quella sperimentata durante la guerra civile americana. I tributi sul reddito, dopo un temporaneo accantonamento, furono reintrodotti stabilmente con aliquote che raggiunsero, a seguito dei due conflitti mondiali, livelli in precedenza impensabili. A partire dagli anni Ottanta del XX secolo si è poi avuta una generalizzata riduzione delle aliquote marginali, che avevano assunto carattere pressoché confiscatorio.

Divenuta il principale indicatore di capacità contributiva (*ability to pay*), l'imposta che insiste sui flussi reddituali ha via via sostituito buona parte del gettito che in precedenza affluiva dalle imposte sul patrimonio e sulla ricchezza fondiaria, affiancando o superando per importanza, nella composizione delle entrate tributarie dei singoli Paesi, le imposte su scambi commerciali e consumi (imposte sulle vendite o sul valore aggiunto, accise sulla fabbricazione di beni, dazi all'importazione e tariffe doganali).

I cambiamenti delle forme dei tributi registrabili dal XVIII secolo in avanti riflettono naturalmente anche evoluzioni nella teoria della tassazione e una mutata sensibilità circa l'impatto del prelievo fiscale sulla sottostante cornice economico-sociale. Prima dell'avvento dell'imposta sul reddito i tributi «indiretti» erano apprezzati soprattutto per l'impatto sulle politiche commerciali⁴ o sui comportamenti individuali che si voleva correggere. Le imposte su produzione o consumo di determinate merci svolgevano cioè una

capitale e reddito, la imposizione era basata su elementi indiretti e si ebbero così il testatico, le imposte sui consumi, le decime»: cfr. L. Napolitano, *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto tributario italiano*, Milano, Giuffrè, 1955, p. 1.

² Cfr., tra i tanti, E.R.A. Seligman, *The Income Tax*², New York, The Macmillan Company, 1914. L'imposta sul reddito era considerata «un semplice correttivo, destinato a compensare le ineguaglianze delle imposte indirette», e «una riserva straordinaria per grandi bisogni nazionali, giustificata dalla necessità d'ottenere in breve tempo un copioso provento sicuro ed immediato»: così G. Alessio, *Saggio sul sistema tributario in Italia*, Torino, Fratelli Bocca, 1883, p. 280.

³ Sulla natura di «war tax» dell'*Income Tax* inglese del 1799 vedi S.A. Bank, *Anglo-American Corporate Taxation. Tracing the Common Roots of Divergent Approaches*, Cambridge, Cambridge University Press, 2011, p. 20.

⁴ Sullo stretto collegamento tra i dazi doganali e la politica commerciale con l'estero degli Stati vedi ad esempio W. Kennedy, *English Taxation 1640-1799*, London, G. Bell & Sons Ltd., 1913, p. 33 ss., che evidenzia la connessione tra la politica mercantilistica dell'Inghilterra e la graduale abolizione dei dazi all'esportazione e l'introduzione di diritti doganali all'importazione. Sulla trasformazione dell'imposta doganale in una tariffa protezionistica per la nascente industria statunitense R.L. Einhorn, *American Taxation, American Slavery*, cit., p. 117 ss.

spiccata funzione regolatoria del mercato: si pensi all'introduzione, nel sistema fiscale inglese del XVIII secolo, di proibitive accise sugli alcolici col fine di disincentivarne l'eccessivo consumo ed evitare così che ne derivasse inabilità al lavoro, abiezione e fiaccamento del morale della classe lavoratrice⁵. In quel frangente storico l'esenzione dei beni di prima necessità non trovava giustificazione in considerazioni equitative o umanitarie, di aiuto alle persone più povere, bensì nell'intento di evitare innalzamenti di salari e prezzi di produzione tutelando così l'industria e le politiche mercantilistiche.

L'influenza degli interessi commerciali della classe mercantile si traduceva così in un giudizio di condanna delle accise sui beni di prima necessità, che avrebbero alzato il costo del lavoro e pregiudicato i commerci. Per la dottrina dell'epoca la forza e le ricchezze di una nazione

depended on its ability to sell its manufactures cheaper than its neighbours, which in its turn depended on the price of labour... which again depended on the price of those provisions necessary for the convenient support of the labourers. Hence the necessity for abolishing taxes on necessaries... It was a question of trade, not of the poor⁶.

Nel XVIII secolo prevalevano insomma indirizzi di politica fiscale scevri da preoccupazioni distributive e di giustizia sociale, che invece diventeranno in seguito centrali favorendo l'introduzione di una tassazione commisurata ai mezzi economici. Non è dunque inutile interrogarsi sulle ragioni del progressivo accantonamento delle imposte suntuarie e sul patrimonio a favore di quelle sul reddito.

Una prima chiave di lettura delle spinte che portarono a rimpiazzare i vecchi sistemi impositivi di origine medievale, focalizzati sulla ricchezza fondiaria, su imposte indirette che colpivano in vario modo consumi, movimenti di merci e atti solenni di trasferimento⁷, nonché i segni esteriori delle attività produttive, risiede nell'avvento della produzione capitalistica e nell'enorme importanza assunta dalla ricchezza di fonte mobiliare: la progressiva scomparsa delle società prediali e contadine, evolute nelle moderne società ur-

⁵ Il particolare fine extrafiscale si ritrova nelle moderne imposte pigouviane sui consumi dannosi come l'alcool, i tabacchi o gli alimenti zuccherati, ma prevale in tal caso la preoccupazione per la salute degli individui, più che quella legata alla loro efficienza produttiva.

⁶ W. Kennedy, *English Taxation*, cit., p. 114. Sull'evoluzione storica del principio di esenzione fiscale del minimo vitale, in cui alle esigenze produttivistiche si sostituirono quelle di tutela della persona, D. Stevanato, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 203 ss.

⁷ Il carattere preponderante di gabelle, dazi doganali e imposte sugli affari e sui consumi durante l'epoca medievale è sottolineato da G. Liberati, *Tributi (storia): b) Diritto intermedio*, in *Enc. Dir.*, XLV, Milano, Giuffrè, 1992, p. 105 ss.

bane, industriali e capitalistiche, non poteva non riflettersi sulla fisionomia dei sistemi tributari. Come ben illustrato,

la caratteristica principale delle imposte reali consiste in ciò che esse colpiscono uniformemente il capitale, secondo segni esteriori, indipendentemente dal reddito che esso realmente fornisce, e che può essere anche nullo. Ma è appunto questa scissione del prodotto dalla persona che lo ottiene, che costituisce una dei maggiori difetti delle imposte reali. Perché se esse potevano vantare il pregio dell'equità in un'epoca in cui la produzione procedeva con metodi semplici e uniformi, e in cui per conseguenza era lieve il divario fra i prodotti di uguali misure di terreno della stessa qualità o d'industrie fornite dello stesso capitale tecnico, esse non corrispondono più allo stato della tecnica moderna in cui l'elemento personale ha acquistato un'importanza, mai toccata nel passato. Ed ecco sorgere l'imposta personale sul reddito, la quale colpisce il reddito veramente ottenuto dal contribuente e non quello medio che esso potrebbe ottenere dai suoi terreni, dai suoi fabbricati, del suo lavoro, ecc.⁸.

Già all'inizio del nuovo secolo, il Ventesimo, poteva così affermarsi che

ormai l'industria ha avuto uno sviluppo così enorme che in molti paesi ha una importanza assai superiore all'agricoltura, dal punto di vista della situazione rispettiva dei redditi agricoli e dei redditi industriali... Si potrebbe non colpire con imposta una così grande massa di ricchezza: la maggiore ricchezza forse e la più remunerativa?⁹.

Riprendendo la celebre espressione di Maine, il passaggio dallo *status* al contratto (*from status to contract*)¹⁰, oltre a modificare le relazioni sociali, forniva anche un nuovo criterio di inquadramento dell'individuo nel contesto economico della sua epoca. Il passaggio dalla società feudale, classista e statica, connotata da proprietà fondiaria cui si connettevano condizioni di

⁸ Così J. Tivaroni, *Le imposte dirette sulla ricchezza mobiliare e sul reddito*, Torino-Roma, Roux e Viarengo, 1904, p. 16. L'influsso esercitato dal cambiamento nei sistemi economici su forme e presupposti dei tributi è sottolineato anche da G. Ardant, *Histoire financière de l'antiquité à nos jours*, Paris, Gallimard, 1976, trad. it. *Storia della finanza mondiale*, Roma, Editori Riuniti, 1981, *passim*.

⁹ F. Nitti, *Principi di scienza delle finanze*⁴, Napoli, Luigi Pierro, 1912, p. 532. Analogamente F. Flora, *Manuale della scienza delle finanze*³, Livorno, Raffaello Giusti, 1909, p. 295, in una coeva ricognizione, riconosceva che «l'imposta fondiaria, la più antica e solida delle imposte sul prodotto, per effetto del grande sviluppo della ricchezza edilizia e mobiliare, ora preponderanti, ha perduto ai giorni nostri gran parte della sua importanza finanziaria. In Italia, nel 1870, rappresentava ancora il sesto delle entrate effettive totali mentre oggi (1908) non ne costituisce più che la ventesima parte circa».

¹⁰ H.S. Maine, *Ancient Law*, London, John Murray, 1861, Ch. V.

semi-servitù, a un'era in cui la fortuna delle persone dipendeva invece da fattori dinamici e ricchezze di fonte mobiliare, dal lavoro e dall'iniziativa commerciale, determinò un'evoluzione delle forme impositive¹¹.

Calati su strutture economico-sociali basate su ricchezze fondiari, piccolo commercio e artigianato, i vecchi tributi di impianto medievale assolvevano al loro compito, cogliendo i principali indici di capacità contributiva allora conosciuti. Il sovrappiù produttivo era del resto ricondotto dagli economisti classici alla produzione agricola: tra il XVIII e il XIX secolo si collocano le prime teorizzazioni dell'imposta unica sulla rendita fondiaria, come quelle dei fisiocratici e di David Ricardo.

La rivoluzione industriale, basata sull'intenso uso del capitale finanziario, di società anonime e lavoratori impiegati nelle fabbriche, implicò invece anche la riprogettazione dei sistemi tributari, al cui centro vennero posti il profitto e i redditi mobiliari¹².

Ciò detto in via di estrema semplificazione, la transizione tra le vecchie imposte incentrate sul patrimonio e le moderne imposte sul reddito è avvenuta secondo una traiettoria più complessa¹³, che conviene ripercorrere anche per le indicazioni progettuali e di politica tributaria che se ne possono tuttora trarre.

Nel tornante storico tra feudalesimo ed età moderna l'imposta sul patrimonio era perlopiù un tributo sulla ricchezza fondiaria. Iniziavano però a svilupparsi commerci, mestieri e professioni, la concessione di capitale a credito, e in genere possedimenti non prediali: sul finire del XIX secolo la ricchezza, oltre che in terreni ed edifici, era già investita in azioni, quote societarie, obbligazioni e altri titoli di credito. Il capitale, prima esclusivamente fondiario, andò assumendo sembianze più articolate, frammentandosi, con riflessi sulla tassazione. L'imposta sul patrimonio, fino ad allora riconducibi-

¹¹Un cenno alla reciproca influenza tra strutture sociali e sistemi fiscali si trova in J.A. Schumpeter, *The Crisis of the Tax State*, cit., p. 108 («The kind and level of taxes are determined by the social structure, but once taxes exist they become a handle, as it were, which social powers can grip in order to change this structure»).

¹²Come osservato tra gli altri da R. Rinaldi, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 407, «con il passaggio dall'economia di tipo feudale al nuovo modello di economia capitalista, infatti, i proventi derivanti dall'esercizio delle industrie e delle attività commerciali acquistarono un valore preponderante venendo a porsi accanto alla ricchezza fondiaria. Era necessario, quindi, assoggettare ad imposta anche tali redditi».

¹³Come rilevato da G. Borgatta, *Le imposte sul reddito*, in *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, V, Finanza, I – Relazione, Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1946, p. 307, «il diritto fiscale non procede per salti, pena gravi inconvenienti e danni; poiché matura e migliora, nella sua efficacia e giustizia, attraverso un lento processo che può svolgersi solo in funzione del tempo».

le a un'«imposta sulla terra» (imposta fondiaria), venne estesa ad altri cespiti imponibili, ovvero alla ricchezza mobiliare, anche se in certi frangenti mantenne la denominazione originaria (si pensi alla *Land Tax* inglese), ad attestare la preponderanza della componente prediale¹⁴ nonché la tendenza degli istituti giuridici a perpetuarsi nelle forme e nei *nomina* anche in mutati contesti sostanziali¹⁵.

I tentativi di estendere le logiche dell'imposta patrimoniale alla ricchezza mobiliare provocarono tuttavia diffuse crisi di rigetto, tanto che il tributo in questione – dopo aver assunto le sembianze di un'imposta generale sul patrimonio¹⁶ – si ritrasse finendo per ridiventare, di fatto, un prelievo sulla sola ricchezza immobiliare:

History thus everywhere teaches the same lesson. As soon as the idea of direct taxation has forced itself into recognition, it assumes the practical shape of land tax. This soon develops into the general property tax which long remains the index of ability to pay. But as soon as the mass of property splits up, the property tax becomes an anachronism. The various kinds of personalty escape, until finally the general property tax completes the cycle of its development and reverts to its original form of the real property tax¹⁷.

¹⁴Cfr. M. Esquirou de Parieu, *Traité des Impôts*, Paris, Guillaumin, 1862-1864, trad. it. *Trattato delle imposte*, Torino, Utet, 1865, p. 249.

¹⁵Sull'evoluzione della *Land Tax* in Inghilterra sul finire del XVII secolo P.E. Soos, *The Origins of Taxation at Source in England*, Amsterdam, IBFD, 1997, p. 109 ss.: l'imposta si applicava non solo a proprietà terriere, miniere, parchi, boschi etc., ma altresì a proprietà personali non fondiarie, pubblici uffici e impieghi. Sul punto vedi altresì M. Turner e D. Mills, *Land and Property. The English Land Tax 1692-1832*, Gloucester, Alan Sutton, 1986, p. 1, i quali ricordano che «despite its name it was not in fact purely a 'land tax'. It was a real estate and property tax (including buildings as well as land, and also moveable goods), and also a form of income tax on salaries from certain public offices and from thites».

¹⁶Non erano per la verità mancate anche nell'antichità ipotesi di imposte generali sulle fortune, come quella riscossa nella Roma monarchica fin da Servio Tullio (*tributum ex censu*). Il sistema economico dell'epoca era però prevalentemente basato sulla proprietà fondiaria.

¹⁷E.R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, cit., p. 19 ss., spec. p. 56; Id., *The General Property Tax*, in *Political Science Quarterly*, 5, 1890, p. 55, ma vedi anche W.J. Shultz e C.L. Harriess, *American Public Finance*, New York, Prentice-Hall, 1949, p. 323: «everywhere... the growing bulk of personal property evaded the tax. In the course of the nineteenth century, European *general* property taxes shrank to *real* property taxes, in which form they still have a place in European tax systems». Sulla trasformazione, nella Repubblica fiorentina, dell'imposta generale sul patrimonio basata sul catasto in una imposta speciale sui terreni vedi G. Ricca Salerno, *Storia delle dottrine finanziarie in Italia col raffronto delle dottrine forestiere e delle istituzioni e condizioni di fatto*, Palermo, A. Reber, 1896, p. 65 e p. 81; lo stesso Auto-