

RAG. ETTORE ABATE.

La diversificazione tributaria e l'imposta sul reddito.

CON PREFAZIONE

DI

LUIGI EINAUDI

Professore ordinario nella R. Università di Torino

Direttore della "Riforma Sociale „

Membro della R. Accademia delle Scienze di Torino, ecc.



BORGIO S. LORENZO
1918

ex libris
P. Jannaccone

Al Chiar.^{mo} Prof. Ettore Abate, parroncone
DEP. 3. 165 *omaggi del Prof.*

RAG. ETTORE ABATE *Einaudi e dall'Autore*

UF10288877

LA DIVERSIFICAZIONE TRIBUTARIA E L'IMPOSTA SUL REDDITO

CON PREFAZIONE

DI

LUIGI EINAUDI

Professore ordinario nella R. Università di Torino

Direttore della "Riforma Sociale"

Membro della R. Accademia delle Scienze di Torino, ecc.



N.ro INVENTARIO PRE 15371

BORGO S. LORENZO
1918

Proprietà letteraria



PREFAZIONE.

L' autore di questo libro ha voluto farmi l' onore di chiedermi alcune righe di presentazione. In verità queste non sono necessarie, poichè è universalmente noto come la *diversificazione delle imposte* sia uno degli argomenti più importanti e più suggestivi della scienza tributaria e nel tempo stesso uno di quelli su cui le idee sono non di rado meno chiare e su cui fa difetto in Italia una trattazione ampia e precisa.

L' Abate ha studiato il problema con passione e con profondità; ha fatto suo pro della legislazione tributaria nei paesi e nelle epoche più diverse e presenta al lettore una messe amplissima di fatti, i quali giovano a correggere dottrine pacifiche ed a criticare vecchi e nuovi provvedimenti di governo.

Egli non si limita a studiare il concetto della diversificazione nelle classiche applicazioni che ne furon fatte per distinguere nel medesimo tributo i redditi a seconda della loro indole, di cui

l'esempio più vicino a noi e meritamente più celebre è quello della distinzione in redditi di capitale, misti e di lavoro, accolta nella italiana *imposta di ricchezza mobile*; ma lo persegue nella sue più svariate ed inopinate forme, nelle imposte singole e di sovrapposizione ed anche ne indaga l'operare nel complesso di un sistema tributario e nelle correzioni che l'una imposta, se anche non dicasi di sovrapposizione o complementare, apporta all'incidenza delle altre, per il solo fatto di coesistere con esse nello stesso tempo e nello stesso luogo.

Nè — come ben dimostra l'A. — si diversifica soltanto in rapporto all'origine del reddito: di lavoro o di capitale, guadagnato o non guadagnato, ma anche rispetto all'uso del reddito (a favore delle miglierie agricole), al luogo dove il reddito si consuma (contro gli assenti), alle classi sociali che ne godono (case popolari, metropoli e colonie, cittadini e contadini, affittuari o mezzadri), all'appartenenza politica (cittadini e stranieri), agli ideali di organizzazione sociale (piccoli e grandi magazzini.)

Due capitoli oltremodo interessanti ha dettato l'Autore sui precedenti legislativi della diversificazione in Inghilterra ed in Italia. Ritornando sulla controversia dibattuta dal 1830 al 1860 in Inghilterra e che già era stata fatta conoscere agli Italiani dal Di Broglio, nelle sue classiche *lettere al conte di Cavour sull'imposta sulla rendita in Inghilterra e sul capitale negli Stati*

Uniti (Torino, 1856-1857), assai opportunamente l'Autore la riesuma e la fa rivivere, sottoponendo ad accurata critica le soluzioni poscia adottate a gran distanza di tempo, nel 1907. Soprattutto è merito dell' Abate di avere riesumato le discussioni parlamentari avvenute in Italia al momento della introduzione dell' imposta di ricchezza mobile (1864): tra le più alte di cui si onori il Parlamento italiano. Sul fondamento storicamente asodato della diversificazione adottata in Italia, l'Autore confuta le obiezioni che contro di essa furono elevate da scrittori anche insigni.

Ma la conclusione più importante a cui giunge l'Autore — corredandola di ampie prove nei due ultimi capitoli del suo libro, il IX e il X — è questa: la diversificazione non solo deve applicarsi nelle imposte particolari sui redditi, ma benanco nella imposta generale e personale sul reddito complessivo del contribuente. E qui egli si addentra entro i meandri dei molteplici e sottili problemi che l' applicazione del criterio diversificativo alla imposta personale sul reddito complessivo (la cosiddetta globale) fa sorgere. Coloro i quali pensano che la costruzione di una buona imposta sul reddito sia cosa agevole, leggano e meditino le pagine dell' Abate.

Io rimango persuaso che il modo praticamente o tecnicamente migliore per applicare il criterio diversificativo all' imposta

personale sul reddito sia di *non* tener conto della diversa natura dei redditi — salvo casi particolarissimi e salvo le detrazioni per assicurazioni, carichi di famiglia e simili — in sede di imposta sul reddito ; ma di sovrapporre a questa una imposta patrimoniale. Se ben regolati i rapporti tra le due imposte, se esatti i metodi di accertamento, la sovrapposizione sembra a me il metodo di gran lunga più perfetto, pieghevole e corretto di attuare il concetto diversificativo ; come quello che riesce a far variare, a parità di reddito, il carico tributario non soltanto in funzione di tre o cinque o dieci categorie *arbitrariamente* scelte dal legislatore, ma in funzione di un numero *indefinito* di categorie, ognora *cangianti* a seconda delle valutazioni del mercato. La diversificazione conseguita in seno all'imposta medesima sul reddito è imperfetta perchè suppone che davvero le differenze fra reddito e reddito siano solo quelle tre o cinque o dieci che il legislatore ha determinato, fissandole, per giunta, per un periodo praticamente lunghissimo di anni. Mentre invece le differenze e quindi le ragioni di trattare diversamente redditi del medesimo ammontare sono assai più e variano continuamente. La sovrapposizione di un'imposta patrimoniale risolve nel modo più elegante e perfetto il problema ; poichè, mentre l'imposta sul reddito tassa il complesso dei redditi, data l'altezza sua, col 5 %, ad esempio, senza preoccuparsi della loro diversa indole, l'impo-

sta patrimoniale, sebbene in apparenza costante, supponiamo del 2 per mille, torna a tassare gli stessi redditi con aliquote diversissime, le quali digradano, ad esempio, dal 0 al 5%, per differenze infinitesime. Il zero per cento corrisponderà ai redditi di lavoro, a cui non corrisponde verun capitale; il tasso del 5% ai redditi dei capitali più sicuri, più stabili, più apprezzati dal mercato. E tra i due vi è una infinita varietà di aliquote *sul reddito*, determinate dalla valutazione che ad ogni singolo momento il mercato dà del valore dei capitali in rapporto al reddito che ne fluisce. A parità di reddito sarà massima la valutazione del capitale per le cartelle di credito fondiario, minima per il bottegaio, il cui fondo di magazzino è poca cosa in confronto alla sua energia di lavoro, come fonte produttiva di reddito. Ed il possessore di cartelle per ogni 4 lire di reddito pagherà 20 centesimi di imposta patrimoniale, ossia il 2 ‰ sul capitale 100 ed il 5% sul reddito 4; il bottegaio per ogni 4 lire di reddito a cui il mercato fa corrispondere soltanto 10 lire di capitale, pagherà 2 centesimi di imposta patrimoniale, che è sempre il 2 ‰ sul capitale, ma è solo il 0.50 % sul reddito. Sembra a me impossibile ed assurdo che il legislatore possa con sue più o meno arbitrarie classificazioni avvicinarsi neppure da lontano alla perfezione della diversificazione operata dal mercato coi valori diversi capitali attribuiti allo stesso reddito; e sembra quindi

a me che la diversificazione attuata mercè una complementare patrimoniale sia assai più corretta di quella ottenuta classificando il reddito in categorie nella stessa imposta sul reddito. Il metodo da me preferito evita inoltre taluno dei sottili problemi che l'Abate si indugia a discutere e risolvere; e colloca finalmente nella sua vera luce quella imposta patrimoniale che tanti storditi reclamano oggidì solo perchè le gazzette discorrono delle sue presenti o divise applicazioni forestiere.

Ma questa, che è una semplice divergenza tecnica intorno al modo migliore di applicare il concetto informatore della diversificazione, non vuol essere una critica all'opera dell' Abate. Anzi suona lode per lui che il suo scritto possa fornire alimento a discussioni feconde e recare luce nella soluzione di taluno dei più gravi problemi che il dopo guerra ci apparecchia.

LUIGI EINAUDI.

CAPITOLO I.

Scopo della diversificazione.

1. - Concetto. — L'imposta sul reddito, mentre tende a diffondersi nell'Europa, come in America, viene modellandosi secondo due principi recentemente discussi con calore da un capo all'altro del mondo, come dice il Seligman⁽¹⁾, cioè il principio della *progressione* e quello della *diversificazione*.

«Intorno al metodo di applicare l'imposta, scrisse, nel 1862, Quintino Sella⁽²⁾, sorge una questione suprema e palpitante.... Alludo al problema tanto agitato in Inghilterra, sulle differenze che convenga o non convenga di fare nell'imposta, secondo che si applichi all'una o all'altra specie di redditi.

Dappertutto, come voi non ignorate, una tendenza, che mi permetterà di dire confusa ed istintiva, si è sempre manifestata ad introdurre delle differenze.»

Ma, nel complesso delle varie manifestazioni dottrinarie e delle tendenze della opinione pubblica, la progressione delle aliquote d'imposta sembra aver manifestato una forza espansiva di gran lunga superiore a quella della distinzione delle entrate o dei redditi, di fronte al carico tributario. Questo contrasto colpisce e fa pensare.

Ora devesi tale apparenza ritenere corrispondente a realtà ed attribuire ad un più debole fondamento teorico, oppure ad una minore attualità pratica della diversificazione?

Se noi cerchiamo una qualche risposta alla suggestiva domanda, supponiamo, anzitutto, intuitivo il concetto della *diversificazione del carico sulle differenti entrate in una imposta od in un sistema tributario*.⁽³⁾

Ed in effetti, per quanto si voglia parlare di personalità dell'imposta, è riconosciuto ch'essa non significa che si possa prescindere dal considerare, ne' suoi diversi elementi, la ricchezza posseduta o goduta dalla persona obbligata al carico tributario; e, d'altra parte, se si considera la realtà dell'im-

(1) E. R. A. Seligman: « *Essais sur l'impôt* », Parigi 1914, Vol. II, Pag. 38.

(2) *Atti parlamentari* (del Regno d'Italia) *relativi all'imposta sui redditi di ricchezza mobile*, Volume I., Relazione del Ministro delle Finanze On. Sella; IV. (Milano, 1864, Stamperia Reale).

(3) Le parole *diversificare* e *differenziare* sono più proprie nel senso suaccennato, della parola *distinguere*. Sembra preferibile la voce *diversificare*, dal latino *diversus* (diverso) e *feri* (divenire) nel senso di variare, cambiare, rendere diverso. La parola inglese *discriminate* ha lo stesso significato. (Vedasi il n. 25).

posta. è certo che nessuna imposta reale si limita a constatare la semplice quantità della ricchezza tassata: anzi, lo stesso concetto di ricchezza, quale base dell'imposta, viene variamente interpretato, a seconda della forma e delle circostanze in cui si manifesta, delle persone cui appartiene, del modo com'è prodotta, distribuita o consumata. Quando, ad esempio, in una determinata legislazione, ci troviamo in presenza di varie ricchezze di eguale ammontare, non possiamo determinare, senz'altro, s'esse sono colpite tutte con eguale imposta; anzi non possiamo neppure determinare senz'altro, s'esse sono tutte colpite da imposta; e quindi sentiamo il bisogno di osservarne la qualità. E se vediamo che di queste ricchezze di eguale ammontare, l'una è conseguita da un proprietario con le rendite dei propri capitali, l'altra da un operaio col salario del proprio lavoro, la terza da un istituto di beneficenza mediante elargizioni di benefattori, noi, in generale, prescindendo dal diritto positivo, istintivamente, non siamo disposti ad ammettere che il proprietario debba contribuire, senz'altro, con un'imposta eguale a quella dell'operaio, e che costoro debbano contribuire quanto l'istituto di beneficenza: perchè noi scorgiamo una differenza nella natura e nella destinazione di codeste entrate. Noi scorgiamo che l'eguaglianza dell'imposta, cioè quel sentimento di giustizia approssimativa nella distribuzione dei tributi fra i cittadini, che cerchiamo come applicazione fiscale del principio di eguaglianza dei cittadini davanti alla legge, mentre presuppone l'universalità del carico, senza privilegi, non esclude la sua graduazione in modo da adattarlo allo stato economico dei contribuenti, che varia da persona a persona.

E l'osservazione diretta della realtà ci rivela, in modo più concreto, che la graduazione, attuata unicamente in base all'ammontare del reddito o del patrimonio, in misura proporzionale o progressiva, non risolve, di per sè sola, in modo completo, il problema della congruente distribuzione dell'imposta; giacchè la disuguaglianza nel riparto dei beni fra i cittadini, ad esempio: dei redditi, non si verifica soltanto nel loro ammontare, ma, a parità di ammontare, si verifica altresì nella origine dei redditi, nella loro durata, certezza, modo di consumo. Di guisa che due redditi di pari somma, ed in apparenza eguali, ma di varia natura, possono in realtà avere valori differenti, ed attitudine diversa a sopportare l'imposta. Ed è intuitivo che l'imporre un peso identico d'imposta a persone che dispongono di redditi per valore nominale ed apparente aritmeticamente eguali, ma d'ineguale valore intrinseco, o di varia destinazione od attitudine al tributo, costituisce un'uniformità illusoria, in contrasto con la difformità effettiva, e quindi contraria alla giustizia.

D'altra parte, la scienza delle finanze non può soltanto proporsi di dettare il principio e le norme dell'eguaglianza del peso soltanto per una determinata imposta, o per una serie d'imposte; ma deve proporsi di raggiungere tal fine di equilibrio e di equa distribuzione dei pesi, nel complesso del sistema tributario. Anzi, se ben si considera, soltanto col tener

conto, nelle sue parti e nel suo insieme, di tutto il complesso dei tributi, si potrà parlare veramente di equa distribuzione delle pubbliche gravanze. Perchè, ad esempio, dato che le imposte indirette sui consumi aggravino le classi meno abbienti, e che vivano del proprio lavoro, più fortemente delle classi ricche, è chiaro che l'equilibrio e la giusta distribuzione dei pesi potrà essere ristabilita, con sufficiente approssimazione, da un'imposta diretta, la quale aggravi i redditi elevati o dei grossi possidenti più dei piccoli redditi delle classi operaie. Si avrebbe, in tal caso, un'imposta diretta apparentemente contraria al principio di eguaglianza, ma che in realtà servirebbe a correggere l'ineguaglianza effettiva delle imposte sui consumi, e quindi a ristabilire l'equilibrio del sistema tributario. E fin qui, siamo sempre nel campo puramente fiscale. (V. n. 10 fine).

A ciò deve, peraltro, aggiungersi che, per quanto lo scopo fiscale debba in generale prevalere in qualsiasi imposta, pure il legislatore può proporsi e spesso si propone di raggiungere, o per lo meno, di rispettare, con l'imposizione, anche altri scopi di natura diversa, d'indole economica, politica o sociale, pei quali occorra necessariamente distinguere le ricchezze secondo la loro natura, secondo lo scopo cui sono devolute, secondo le persone o classi sociali da cui sono possedute, prodotte, consumate o risparmiate: insomma secondo le direttive secondarie della politica tributaria. E siccome tali scopi, innegabili, non potrebbero essere raggiunti con un'imposta unica ed uniforme su ricchezze trovantesi in circostanze tanto disparate, perchè in tal caso il carico dell'imposta non potrebbe essere regolato da legislatore secondo i suoi fini, così appare la necessità d'imposte diverse sulle differenti ricchezze, o di un'imposta unica diversificata nelle sue parti, secondo la varietà delle ricchezze medesime, alle quali si fanno corrispondere carichi disuguali.

A simile tendenza sono ispirati, più o meno consapevolmente, i sistemi tributari, dai tempi più antichi, nei vari Stati civili del mondo, giacchè in nessun paese si conoscono esempi d'imposta unica; nè esempi d'imposizione molteplice, cioè di una serie d'imposte adottanti tutte uno stesso carico unitario sulle persone di qualsiasi classe sociale, professione o condizione, o sui beni di qualsiasi natura, origine o destinazione. Al contrario, dove le imposte sono molteplici, vale a dire in tutti gli Stati, alle varie materie, imponibili con leggi diverse o con sistemi diversi, corrispondono disparati carichi unitari. Or questo fatto non si potrebbe bene spiegare, qualora si escludesse un intuitivo senso di giustizia, di convenienza o di necessità nella diversificazione dei carichi unitari, secondo la qualità delle persone, o secondo la natura dei beni imponibili, e secondo le altre circostanze accennate. Il mutevole ed incoercibile concetto di giustizia tributaria mutò, secondo i tempi e secondo le civiltà, ma la diversità delle imposte e dei relativi pesi unitari rimase un fenomeno generale e costante dovunque l'imposizione fu molteplice, cioè universalmente.

Anzi vedremo che, fin dalla più remota antichità, i pesi tributari si differenziarono anche nell'imposta plurima. (N.° 178 e seguenti).

2. - Esempio tipico. — All'intuizione corrisponde il risultato dell'analisi, che può iniziarsi, in modo concreto, dall'esempio addotto dal senatore Prof. Giulio ⁽¹⁾, a proposito della diversificazione eventuale scopo di eguaglianza tributaria:

« Poniamo il caso seguente: due contribuenti posseggono l'uno 100 ettari di terreno, l'altro 20 e ne ritraggono il primo lire 10000 di rendita, il secondo lire 2000.

Fintantochè essi conservano la loro proprietà, voi fate giustamente pagare all'uno lire 1000, all'altro lire 200.

Ora il primo conserva indefinitivamente il suo potere, il secondo vende il suo per L. 50.000 con questa condizione: che il prezzo gli verrà corrisposto in cinque rate annue eguali, insieme con l'interesse di esso.

Sicuramente lo Stato dovrà garantire a quest'ultimo codeste riscossioni, siccome garantisce al primo la conservazione del suo possesso e la riscossione della sua rendita, ma avrà perciò lo Stato il diritto di farsi pagare per cinque anni dal venditore del fondo di 20 ettari la medesima tassa che esige dal possessore dei 100?

Avrà diritto di chiedere al primo, perchè ha venduto il suo potere, una tassa cinque volte maggiore di quella che pagava prima della vendita?

Avrà diritto di prendergli, insieme col decimo della sua rendita, anche il decimo del suo capitale, ossia del suo fondo o del prezzo che rappresenta il valore?

Ed a qual titolo vorrà allora lo Stato seguitare, dopo i cinque anni, a riscuotere dall'acquistatore del fondo medesimo, pel quale è già stato dal venditore pagato un capitale, i cui frutti rappresentano appunto la tassa annua dal fondo dovuta?

L'arsurdità di questo sistema è la medesima, qualunque sia il numero delle annualità, in cui il pagamento del prezzo fosse stabilito; ma essa diviene tanto più manifesta, quanto minore è questo numero.

Supponiamo che il prezzo debba essere pagato in una rata sola a capo di un anno; pretenderà il percettore dell'imposta che tutto quanto il prezzo del fondo, così pagato, costituisca una vendita di cui debba, a titolo d'imposta, versarsi il decimo nella sua cassa? E se l'ingiustizia e l'estorsione sarebbero patenti e insopportabili nel caso di una rata sola, come saranno più sopportabili nel caso di due, di cinque, di dieci rate annue?

Ora ciò che qui abbiamo detto della vendita di un potere, con more al pagamento, è rigorosamente applicabile al caso della costituzione di qualunque rendita temporanea.

Vale a dire, come nel caso di annuale restituzione di una parte del

(1) Emilio Broglio: « Dell'imposta sulla rendita in Inghilterra e sul capitale negli Stati Uniti - Lettere al Conte di Cavour ». — Torino 1856-57, Vol. II, Pagg. 75 e seguenti.

capitale, sarebbe ingiusto continuare la medesima imposta, così nel caso della rendita temporanea sarebbe ingiusto volerla colpire al pari della rendita perpetua, e tanto ingiusto quanto sarebbe ingiusto continuare nella stessa misura l'imposizione della rendita permanente, anche quando il suo capitale venne in parte restituito.

L'imposta, nella sua essenza, colpisce il reddito, in ogni entrata considera soltanto la rendita annua netta che ne deriva. Il valore di un'entrata dipende dalle sue tre condizioni: ammontare, durata e certezza, onde l'imposta che colpisce l'entrata soltanto in base al suo ammontare, senza tener conto della sua durata e certezza, non segue le leggi del valore, ma le altera arbitrariamente. Se due entrate ammontanti l'una a L. 500 annue, l'altra a L. 100 annue, hanno pari durata e certezza, la prima vale cinque volte la seconda. Ma se l'entrata di L. 500 è lo stipendio temporaneo d'un impiegato od è il salario temporaneo e incerto dell'operaio, mentre l'entrata di L. 100 è la rendita permanente e sicura di un terreno, questa può avere un valore eguale, se non maggiore dell'altra, la quale dipende non solo dalla vita e dalla salute del lavoratore, ma anche dalla volontà di chi lo impiega. L'entrata derivante dalla proprietà terriera avrà, per esempio, un valore capitale di 30 volte L. 100; lo stipendio varrà 6 volte L. 500. Essendo eguale il valore di queste due entrate di L. 500 e di L. 100, e dovendo perciò sopportare carichi tributari eguali, occorre che l'aliquota percentuale dell'imposta sulla rendita del terreno sia cinque volte maggiore dell'aliquota sullo stipendio, sul salario.

Una simile distinzione si può fare, in materia di rendite fondiarie, tra quella derivante, ad esempio, da un terreno edificato e quella derivante da una cava. Se le due differenti rendite, dell'ammontare di L. 100 ciascuna, sono tassate con una stessa aliquota, ne consegue che il terreno edificato, quantunque in un solo anno spesso raddoppi il valore, non contribuirà più della cava di pietre, che andrà, forse, in capo a pochi anni esaurita e priva di valore⁽¹⁾.

L'eguaglianza od uniformità effettiva della misura della imposta, come si vede, non esclude dunque, anzi talora consiglia ed impone una disuguaglianza apparente o difformità della misura dell'imposta sopra redditi di pari ammontare aritmetico, ma di *durata e sicurezza differenti*, di *valore intrinseco diverso o di varia godibilità attuale*.

E così, per tornare al caso del Giulio, per evitare una palese ingiustizia, l'imposta deve fare un trattamento in apparenza diverso alla rendita di L. 10000 derivante dal possesso dei terreni, ed alla rendita temporanea di L. 10000 costituita con alienazione di capitale, perchè le due rendite, di origine diversa, hanno un valore intrinseco disuguale. E ciò costituisce un caso tipico di diversificazione intesa a conformare l'imposta alla *capacità*

(1) Simile sperequazione si verifica nell'*income tax* inglese, nella cedola A. (Paget: *Introduction pratique et explicative*, pag. 5). - Vedasi il n. 229.

contributiva degli obbligati, la quale, in questa ipotesi, è commisurata dal reddito; oppure intesa a causar loro un egual sacrificio, che dipende dal valore intrinseco del reddito erogato nel pagamento dell'imposta.

3. — Confutazione. — Giova qui riferire una obiezione comunemente fatta per tal caso di diversificazione. Questa, fu detto, non ha ragione di essere, perchè sul reddito permanente l'imposta è permanente, mentre sul reddito temporaneo l'imposta è temporanea⁽¹⁾. Ciò è vero; ma qui trattasi d'imposta sul reddito, la quale, per definizione, non deve mai intaccare il capitale; ora nella rendita del terreno non si rinviene una quota del capitale, quindi l'imposta giustamente colpisce il solo reddito; mentre nella rendita temporanea costituita vi è commista una quota del capitale di costituzione; quindi l'imposta che fosse commisurata all'intero ammontare della rendita temporanea colpirebbe, in effetti, non solo il reddito, ma anche il capitale vero e proprio: il che non sarebbe giusto.

E nel caso testè supposto di una rendita terriera di L. 100 (del valore di L. $100 \times 30 =$ L. 3000) e di un'entrata di puro lavoro di L. 500 (del valore di L. $500 \times 6 =$ L. 3000), è vero che con un'aliquota unica, ad esempio, dell'1%, il proprietario pagherà annualmente L. 1 e in 30 anni L. 30, mentre l'impiegato pagherà annualmente L. 5, e in 6 anni L. 30, donde l'eguaglianza dell'imposta, senza necessità di differenziazione delle aliquote. Ma questa è un'uguaglianza tutta obbiettiva e materiale, che trascura del tutto le persone dei contribuenti e i loro sentimenti, e, inoltre, si fonda sull'ipotesi irrealistica che la rendita del terreno di L. 100 sarà per 30 anni goduta sempre da una persona, e che lo stipendio di L. 500 sarà del pari goduto per 6 anni sempre da una persona.

In questo errore di considerare come permanente l'imposta *rispetto ad un contribuente* si è talora indugiato anche lo Stuart Mill, ammettendo che il possessore di rendita perpetua, pagando l'imposta in perpetuo, finirà col pagare più di quanto pagherà il possessore di rendita temporanea in limitato numero di anni (v. n.º 118). Ma l'ipotesi della permanenza dell'imposta, vera di fronte allo Stato e per un'imposta prettamente reale, che non esiste, è infondata di fronte ad un determinato contribuente e per un'imposta prevalentemente personale. Ora appunto la condizione di un determinato contribuente, al momento del pagamento dell'imposta personale, è l'ipotesi su cui deve fondarsi la teoria dell'uguaglianza tributaria.

Il possessore di un reddito fondato, cioè permanente e sicuro, sente meno il bisogno del risparmio, non perchè egli rimarrà sempre, eternamente, nel possesso di quel reddito, ma perchè, sino a quando non vorrà alienarlo,

(1) G. A. R. Helferich: *Teoria generale dell'imposta*, nel *Manuale di Economia Politica* del Schönbach, Vol. IV, parte I, Pag. 365.

E. van Voorthuysen: *De directe Belastingen etc.*, Utrecht, 1848, Vol. II, Pag. 174.

E. de Parieu: *Histoire des impôts généraux etc.*, Paris, 1856, Pag. 222.

o trasmetterlo a' suoi figli, egli può farci sicuro affidamento, senza preoccupazioni di sorta; ed alienandolo egli potrà sempre ricavarne l'originario valor capitale, e trasmettendolo ai propri figli assicurerà loro un' eguale ricchezza. Egli quindi, rispetto agli operai ed ai professionisti, ha un doppio vantaggio economico e psicologico, dispone di maggior ricchezza e sente minor bisogno di economizzare, senza che tale vantaggio sia menomato dalla considerazione che, finchè egli vivrà e non vorrà disfarsi del suo possesso, pagherà sempre l'imposta, mentre anche i semplici lavoratori, finchè vivranno e godranno le loro entrate, dovranno scontare l'imposta.

Al contrario, devesi ammettere, quando si voglia calcolare l'imposta di una serie di anni, che il proprietario del terreno potrà vivere e godere la sua rendita per tre anni, ad esempio, e per egual tempo l'impiegato potrà vivere e godere il suo stipendio: ed allora il primo avrà pagato L. 3 d' imposta; il secondo L. 15.

Ma non è lecito neppure valutare la capacità contributiva di una persona, o il sacrificio ch' essa compie nel pagamento dell' imposta, calcolando una serie di anni; perchè l' imposta è annuale e per ogni persona nasce e si estingue in un anno. La persona, che oggi paga l' imposta del corrente anno, sostiene un sacrificio oggi stesso valutabile e sarebbe ingiusto non tenerne conto, sotto la riserva di computare, invece, per l' avvenire un numero di sacrifici annuali sconosciuto e incerto; lo Stato che oggi riscuote l' imposta del corrente anno deve per necessità commisurarla alla capacità contributiva attuale, e non a quella futura dell' obbligato. Altrimenti sacrificio individuale e capacità contributiva cesserebbero di essere un criterio idoneo di commisurazione dell' imposta.

Per tal modo l' imposta non terrebbe conto della durata della vita umana, ch' è incerta. E neppure terrebbe conto del sentimento che lega il padre ai figli, se considerasse che la rendita del proprietario di terreni passa a' suoi successori, come lo stipendio passa ad altri impiegati. Obbiettivamente, in entrambi i casi, l' entrata permane; ma subbiettivamente è differente la condizione dei due contribuenti, perchè il primo trasmette ai propri figli la rendita di L. 100, mentre il secondo nulla trasmette ai suoi cari. « Non vi può essere dubbio, quanto ai sentimenti — soggiunge G. Mill ⁽¹⁾ — quanto alla felicità degli individui, che fa una grande differenza, se le loro rendite, alla morte di essi, siano per passare ai loro figlioli, od a quelli che succederanno ad essi nei loro impieghi o professioni . . . Una imposta, per potersi dire giustamente applicata, dovrebbe lasciare la condizione relativa delle diverse classi di contribuenti tale quale era prima . . . e gli è chiarissimo che l' avvenire riguardo ai figlioli di un uomo, è una parte di quella condizione. »

(1) *Elements of Political Economy* by James Mill, Esq. London, 1222, Cap. V, Sez. VIII; tradotto nella *Bibl. degli Economisti*, Serie I, Vol. V, Pagg. 809-810.

Quindi, per quanto si è detto, non sarebbe giusto colpire le rendite temporanee, come le rendite perpetue, né sarebbe « logicamente conforme al principio dell'imposta sul reddito » come pretenderebbe il De Parieu (1).

Eppure questo sofisma, nel Parlamento Inglese, fu sostenuto dal Pitt nel 1798 (v. n.º 115) e ripetuto alla Commissione parlamentare d'inchiesta del 1851, da un ex membro del Parlamento (2), e fu adombrato persino dal Gladstone, nel suo famoso discorso del 18 Aprile 1853 (n.º 128); indi ripetuto, nel 1862, da Quintino Sella, ministro delle finanze d'Italia (3); onde sembra opportuno esporlo e confutarlo in modo più preciso. Si dice: Tizio e Caio hanno entrambi una rendita di lire 1000; quella di Tizio è perpetua, perchè derivata da un fondo o da cartelle pubbliche; e quella di Caio è vitalizia. Or bene: a che si pagano i tributi? Per ottenere, mediante la protezione governativa, il sicuro godimento delle proprie entrate, e si pagano ogni anno, per dare ogni anno al Governo i mezzi necessari all'esercizio di quella protezione. Ma così è che il Governo assicura, ogni anno, a Tizio e a Caio il godimento d'una rendita uguale; dunque è giusto che paghino entrambi la stessa quota di tributo. E gli è ben vero, che alla morte di Caio, il Governo non assicura più nessuna rendita a' suoi eredi, mentre seguita ad assicurare la rendita di L. 1000 agli eredi di Tizio; ma appunto per questo, gli eredi di Caio non pagheranno più nessun tributo, mentre gli eredi di Tizio continueranno a pagare: ognuno è, quindi, trattato secondo le regole della più rigorosa giustizia.

« Ma — soggiunge il Broglio — non è mica vero che i tributi si paghino per ottenere mediante la protezione governativa, il sicuro godimento delle proprie entrate; si pagano per evitare tutti quei danni che dalla mancanza di essa protezione ne potrebbero derivare; ora, se la protezione governativa venisse a mancare, se l'invasione straniera o l'anarchia prevalessero nel paese, quale sarebbe il danno che a Tizio ne potrebbe derivare? La perdita della sua rendita perpetua di L. 1000, rappresentante al 3 %, un valore di L. 33.000. Quale invece il danno di Caio? La perdita della sua rendita vitalizia, rappresentante un valore diverso, secondo la sua età; or dunque, se la protezione governativa assicura i valori e non le rendite, a quelli e non a queste dovrà la misura dei tributi, in linea di giustizia, ragguagliarsi. » (4).

Peraltro, all'infuori del concetto troppo incompleto, secondo il quale l'imposta è considerata soltanto come il corrispettivo della protezione governativa, ammesso che l'imposta, nella sua più estesa definizione, debba essere prelevata sempre sul reddito attualmente spendibile anche pei bisogni

(1) Op. cit., pag. 333.

(2) Vedasi la risposta N. 5145 del Signor Warburton, in *Minutes of evidence taken before the select Committee on Income and Property Tax*, citato dal Broglio, Op. cit., Volume II, Pag. 72-74.

(3) *Atti parlamentari citati*, Vol. I, *Relazione Ministeriale*, IV.

(4) E. Broglio, Op. cit., Pag. 74, Vol. II.

d'ordine pubblico, è evidente che la rendita perpetua, è tutta spendibile attualmente, mentre la rendita vitalizia o temporanea lo è soltanto in parte, dovendo la rimanente porzione servire ad assicurarne la perpetuità. Quindi l'imposta, se viene applicata, come dev'essere, sul reddito disponibile, investe per intero la rendita perpetua, e in parte soltanto la rendita temporanea: per tal modo si uniforma, come si è detto, alla capacità contributiva dei cittadini, e causa loro un eguale o proporzionale sacrificio, ed anche il minimo sacrificio.

4. - Mezzi della diversificazione. — Ciò, posto, avendo noi già un concetto preciso dello scopo della diversificazione in senso ristretto, prima di completare tale concetto nell'ampio senso, ci dobbiamo porre una domanda, la quale è necessaria per stabilire l'utilità pratica delle presenti indagini. Quali mezzi ha il legislatore per raggiungere tale scopo? In qual modo la legge, imporrà, ad esempio, un carico apparentemente diverso, ma sostanzialmente eguale sulla rendita da terreni di L. 10.000, e sulla rendita da vitalizio costituito di L. 10000? I mezzi a disposizione del legislatore sono molteplici e possono essere sommariamente distinti, anzitutto, in *palesi* ed *occulti*. I mezzi *palesi* materiali sono due.

5. - Valori imponibili. — Il primo di essi consiste nel *ridurre l'entrata vitalizia allo stesso valore intrinseco del provento dei terreni*, avanti di sottoporla all'aliquota d'imposizione, che supponiamo sia del 5 per cento. Supponiamo che la entrata vitalizia di annue L. 10000, comprenda la restituzione di capitale di annue L. 5000, e che perciò la parte rappresentante la pura rendita si riduca a L. 5000. Allora il legislatore dirà che la rendita dei terreni di L. 10000 ha un valore imponibile di L. 10000 e che la rendita vitalizia di L. 10000 ha un valore imponibile di L. 5000; ed assoggetterà questi valori di L. 10000 e di L. 5000 all'imposta nella misura del 5 %, di modo che il proprietario di terreni pagherà L. 500 ed il vitaliziato pagherà L. 250 annue d'imposta.

Vi è una seconda forma, per attuare questo mezzo di diversificazione: *differenziando le aliquote*, lasciando, cioè, i valori apparenti delle due specie di entrate così come sono, nella somma rispettiva di L. 10000, ma applicando alla prima, cioè alla rendita dei terreni, l'aliquota normale del 5 %; ed applicando invece alla rendita vitalizia un'aliquota ridotta a metà, cioè del 2,50 %. Per tal modo, si avrà lo stesso risultato: che il proprietario dei terreni pagherà L. 500 ed il vitaliziato pagherà L. 250 annue d'imposta. (V. n. 74).

6. - Esenzioni. — Il secondo mezzo palese di diversificazione consiste *nell'esentare per intero la rendita di minor valore intrinseco*, in modo permanente o temporaneo. Se il legislatore, volendo colpire unicamente il reddito, parte dal presupposto che l'entrata temporanea, più sopra denominata vitalizio di L. 10000, sia invece pretto capitale: cioè il prezzo di vendita di un fondo da pagarsi in una sola rata, senza corresponsione d'in-

teressi, allora considerando tale somma come capitale, le attribuirà un valore imponibile nullo, e lo esenterà da imposta, per la stessa ragione per cui ha esentato dall'imposta, nel caso precedente, la metà della rendita vitalizia. In questa ipotesi, la rendita dei terreni di L. 10000 pagherà l'imposta col l'aliquota del 5 %, cioè L. 500, e l'entrata temporanea di L. 10000 non pagherà imposta di sorta.

L'esenzione totale di una speciale entrata, dunque, non è che una forma di diversificazione accentuata, in cui l'aliquota d'imposta minore equivale a zero, per l'ipotesi speciale che il valore imponibile dell'entrata sia nullo o trascurabile. Con ciò si spiega il concetto di Quintino Sella ⁽¹⁾, il quale considera la diversificazione « un modo indiretto e parziale di accordare delle esenzioni, e favorire una classe di ricchezze, o un ramo d'industria, a preferenza di altri ».

Si vedrà peraltro, come nel concetto più ampio della diversificazione, l'esenzione totale è giustificata da altri scopi, all'infuori di detta ipotesi. E si vedrà inoltre, come anche una serie di esenzioni parziali, disparate secondo la natura delle varie entrate, possa formare una sottospecie di diversificazione (v. n. 22; 75). Questi due mezzi palesi di diversificazione, cioè la varietà delle aliquote e l'esenzione si possono combinare tra di loro. (V. n. 36).

7. - Sovrapposizione d'imposte. — Anche i mezzi *occulti* sono due. Il primo consiste nel *sovrapporre* ad un'imposta generale su varie entrate, altra imposta che colpisca una od alcune soltanto di esse. Così, nel caso citato, suppongasi che un'imposta generale colpisca con l'aliquota di L. 2,50 tanto la rendita di terreni di L. 10000, quanto la rendita vitalizia di L. 10000. Allora, per ottenere un maggiore carico (ad esempio raggiungere quello del 5 per cento) sulla rendita dei terreni, un'imposta speciale colpisce *quest'ultima soltanto*, con l'aliquota del 2,50 %. Così il proprietario di terreni paga, in complesso, il doppio di quanto paga il vitaliziato. (V. n. 48).

8. - Modo di accertamento. — Il secondo mezzo occulto di diversificazione risiede nel variare il *modo di accertamento*.

Suppongasi che la rendita di terreni sia valutata rigorosamente, mediante esatta stima diretta. Così nella ipotesi precedente, l'intera rendita di L. 10000 non potrà sfuggire all'imposta del 5 %.

Se la rendita vitalizia è accertata in via indiziaria, sapendosi, ad esempio, che il contribuente abita una casa del valore locativo di lire 1000, che si ritiene, per norma, indice di un reddito presunto di lire 5000, mentre in realtà egli ne gode L. 10000, sulle quali ricade un carico di sole 2,50 %, (v. n. 18 e n. 76), ne consegue che, mentre la rendita vitalizia pagherà l'imposta in ragione del 2,50 %, la rendita dei terreni pagherà l'imposta in ragione del 5 %, come avviene con i mezzi già indicati.

(1) V. *Atti parlamentari* (del Regno d'Italia) citati, luogo citato.

9. - Significato classico e significato ampio. — Peraltro, all'infuori dell'esempio proposto, molteplici sono gli altri, pei quali le ragioni di disuguaglianza nel valore intrinseco ed imponibile di entrate di pari ammontare, riescono non meno evidenti, come si rileverà da esempi concreti, esaminando alcune legislazioni. Rimane, intanto, assodato che uno degli scopi della diversificazione dei redditi e precisamente lo scopo classico forse più importante, ma non il più frequente, si è quello di raggiungere, in una determinata imposta plurima o complessiva, l'adattamento del carico dell'imposta medesima al reddito attualmente disponibile, cioè alla capacità contributiva del soggetto, in modo da causargli un proporzionale, o se, così vuolsi, il minimo sacrificio: commisurando tale carico, non al valore nominale od apparente dell'entrata, sibbene al suo valore intrinseco, od imponibile, attuale o periodico.

Ma, il legislatore può volere attuati, come si è accennato al numero 1, in una o più determinate imposte singole di un sistema tributario, una differenza di carico intesa a compensare altra differenza, in senso opposto, esistente in diverse imposte dello stesso sistema tributario. Si entra allora nel campo della diversificazione in senso lato; ma i suoi mezzi ed il suo fine ultimo di attuare l'eguaglianza tributaria sono talmente conformi a quello della diversificazione classica, da rendere non solo utile, ma necessario la loro simultanea trattazione, come unico argomento della scienza delle finanze.

Infine, quando il legislatore attua concretamente la diversificazione, non sempre, anzi rare volte ne precisa lo scopo: e, nondimeno, l'interprete della legge deve rispettarne fedelmente le norme, cercando all'uopo, di arguirne gli scopi. Gli scopi della legge d'imposta debbono, perciò, essere studiati tutti, senza eccezione, in connessione tra di loro. Nell'attuare norme di diversificazione delle entrate nei riguardi dell'imposte, può, infatti, il legislatore non già proporsi di conformare l'imposta alla capacità contributiva, mediante il ragguaglio dei valori imponibili od intrinseci delle entrate di varia natura; ma può, invece, proporsi altri scopi del tutto differenti. Egli può, evidentemente, volere che, a parità di ammontare dell'entrata apparente ed anche a parità del suo effettivo valore intrinseco, sia limitata, per ragioni non finanziarie, la sua imponibilità secondo le circostanze che egli reputa le più interessanti. Può, ad esempio, il legislatore volere che sia considerata di minor valore imponibile l'entrata, non per conseguire l'eguaglianza effettiva dei carichi in una determinata imposta, ma al contrario, sol perchè quell'entrata appartiene ad un istituto di beneficenza e quindi è destinata al consumo dei poveri, e perciò merita un favore fiscale.

In realtà, in tal caso, non trattasi più di ridurre, in una determinata imposta, ad espressione uniforme il diverso valore intrinseco delle varie rendite, non si tratta neppure di creare una disparità parziale atta a ricondurre l'eguaglianza del peso nel complesso sistema tributario; ma al contrario si tende alla disuguaglianza dell'onere fiscale, per uno scopo non fi-

nanziario, bensì sociale, e quindi si entra in un campo di ipotesi del tutto differente da quello della diversificazione in senso classico o ristretto, e potrebbe anche discutersi l'opportunità di allargare tanto il concetto comune sinora accolto della diversificazione. Sembra, però, da una parte, che non siavi altro mezzo di studiare, in rapporto alla Finanza, nel loro insieme, com'è necessario, i molteplici casi di minore imponibilità delle entrate; e d'altra parte sembra che la identità di mezzi e di forme ed anche l'unicità di disposizioni con cui il legislatore tratta così la diversificazione in senso ristretto, come tutti gli altri casi di minore imposizione ed esenzione, consigli una *trattazione unica di tutte le accennate ipotesi sotto l'aspetto della diversificazione in senso lato*.

10. - Varietà di scopi. — Ecco, pertanto, come fin d'ora possono sommariamente considerarsi le varie serie di scopi della *diversificazione in senso lato*, i quali emergeranno dall'esame delle varie legislazioni. Essa può prefiggersi di tener conto (n. 152-162):

I. - *Per le rendite dei capitali:*

a) del grado di sicurezza degli investimenti. Si considera, ad esempio, come l'investimento più sicuro quello garantito dallo Stato, e perciò si tien conto, per altri investimenti, della maggiore probabilità di perdite. (N. 194).

b) della forza economica produttrice dei singoli capitali, ammettendo ad esempio, che i capitali mobiliari abbiano una forza produttrice maggiore dei capitali immobiliari e perciò devano sopportare un'aliquota più alta. ⁽¹⁾

II. - *Per le rendite dei capitali:*

Del modo e del tempo in cui esse vennero calcolate per l'accertamento agli effetti dell'imposta.

Infatti:

a) Come taluno ha rilevato nei riguardi dell'imposta sul patrimonio, «v'ha luogo a fare una differenza tra le varie classi di redditi permanenti i quali provengono sia dal reddito della terra, sia dall'interesse del denaro, sia da annualità; ed in ciascuno di questi tre casi uno stesso ammontare del reddito rappresenta un capitale differente, in ragione dei tempi differenti di acquisto ai quali sono valutati. Le persone di queste categorie — diceva il Vescovo Watson in Inghilterra — pagano egualmente, benchè le loro fortune siano ineguali.» ⁽²⁾

Ciò che dicesi della valutazione del patrimonio, vale anche per la valutazione del reddito. Le rendite nominali risultanti dagli antichi catasti sono spesso l'espressione di valore assai differente dal valore espresso da quelle risultanti da catasti recenti.

b) Ed un'altra profonda diversità di valore nelle entrate, nei riguardi dell'imposta, deriva dalla esattezza o rigorosità del loro accertamento

(1) Confr. G. Jèze, in *Revue de science et de législation financières*, Parigi 1914, n. 3-4, Pagina 473. Vedasi però il seguente § IX.

(2) R. Watson: *An address to the peoples of Great Britain*, Londra 1798, Pag. 4.

eseguito a scopo fiscale, e dipendenti dalla loro varia natura. (V. n. 162 e anche 18-21).

III. - *Per il prodotto del solo lavoro:*

a) della necessità di ricostituire, con parte del reddito, il capitale speso per procurare l'abilità personale;

b) della necessità di formare, col risparmio di altra parte del reddito, un fondo per la vecchiaia del lavoratore, per eventuali malattie, disgrazie, scioperi o mancanza di lavoro.

Queste due ipotesi non si verificano per le rendite puramente capitalistiche indicate al I e II. (N. 193).

IV. - *Per i prodotti misti del capitale e del lavoro (industrie, commerci):*

a) della necessità di provvedere come al N. III per la parte dovuta all'opera dell'uomo;

b) della necessità di costituire, con parte delle entrate, un fondo di riserva per le perdite frequenti, derivanti dalla forte alea del commercio e dell'industria. Quest'alea è maggiore di quella concernente le rendite puramente capitalistiche.

V. - *Per speciali prodotti del puro lavoro, quali sono gli stipendi pagati dallo Stato e da altri enti pubblici:*

a) Anche qui occorre ripetere la distinzione fatta pei redditi capitalistici (II, b), perchè la valutazione di tali stipendi è fatta con maggiore esattezza e rigore che non sarà possibile per altre entrate di puro lavoro, le quali in parte sfuggono all'accertamento fiscale.

Quindi, in loro confronto, gli stipendi, onde sopportino un peso eguale d'imposta, devono essere tassati in proporzione minore. (V. n. 76). E ciò anche perchè i pubblici funzionari, al contrario degli altri contribuenti, hanno una retribuzione fissa, non vendono il prodotto del proprio lavoro ed altri cittadini, sibbene ad un Ente speciale, se non unico, e non possono, per tal modo, trasferire su di altri il peso dell'imposta, neppure in parte.

b) In senso inverso, nel confronto tra questi stipendi ed altri prodotti del lavoro, che fossero accertabili con eguale precisione e si trovassero in eguale impossibilità di ripercuotere l'imposta, si potrebbe tener conto che gli stipendi degl'impiegati dello Stato corrono minore alea di diminuzione o di perdita e, quindi, dovrebbero sopportare un'aliquota d'imposizione più elevata. (N. 162).

VI. - *Per i prodotti ricavati da proprietà fondiarie:*

a) da contribuenti assenti, cioè: che non solo non lavorano i propri fondi, ma ne consumano le rendite fuori dello Stato. Queste rendite, in confronto delle altre rendite fondiarie, vengono sottoposte ad un maggiore carico d'imposta, non solo perchè appartengono spesso ad oziosi od a stranieri, ma anche perchè si sottraggono, nello Stato, alle imposte indirette sul consumo ed occorre ristabilire l'eguaglianza del carico complessivo delle imposte dirette ed indirette. (N. 25, 67-72, 104 e 106).

b) da contribuenti che sostengono eccezionali spese per miglioramenti dei fondi, o per industrie nuove.

I capitali investiti nei miglioramenti fondiari o nelle industrie nuove o progredite, rimangono infruttuosi per alcuni anni e perciò vengono incoraggiati nell'interesse collettivo, con esenzioni temporanee o con attenuazioni d'imposta negli anni successivi, per facilitare nel pubblico interesse, lo sviluppo dell'agricoltura, dell'edilizia e delle altre industrie. (N. 22 e seguenti.)

VII. - *Per altre entrate dei vari gruppi indicati*, la diversificazione può prefiggersi di tener conto :

a) della necessità di favorirne od impedirne la produzione od il consumo, od il risparmio con mezzi artificiali, per ragioni economiche sociali, di protezionismo, o puramente fiscali.

b) della evasione, della ripercussione e dell'incidenza effettiva dell'imposta, per frenarla od eccitarla, secondo gli interessi del legislatore.

Il legislatore tende, spesso, a incoraggiare nuove costruzioni di abitazioni, specialmente di abitazioni a buon mercato, di opifici industriali, specialmente di determinate industrie; a proteggere e sviluppare la piccola proprietà terriera; a incoraggiare il dissodamento di terre incolte e le bonifiche, lo sviluppo di istituti d'istruzione educazione, beneficenza, di previdenza e risparmio. A tale uopo accorda esenzioni o riduzioni d'imposte ai cespiti che vuol favorire, oppure tassa con speciale rigore i cespiti che ostacolano i detti scopi.

Consimile natura hanno le imposte sul plusvalore non guadagnato dei beni fondiari, sulle aree fabbricabili, e simili; di questa specie di diversificazione vi sono esempi numerosi e recenti ed una copiosa letteratura; ma, per quanto l'argomento sia connesso al tema in esame, non possiamo trattarlo in questo studio che tende, non all'esposizione completa della teoria della diversificazione, sibbene alla soluzione di uno dei suoi numerosi problemi, e precisamente, quello relativo all'imposta sul reddito. Basterà qui il ricordare come lo Stuart Mill faccia dipendere anche questa diversificazione dalla teoria dell'eguaglianza di sacrificio, come ne fa dipendere la diversificazione classica ⁽¹⁾; mentre Adamo Smith giustifica il maggiore carico col nessun danno che ne deriva all'industria. ⁽²⁾

Quanto alla necessità di tener conto delle ripercussioni non volute dal legislatore, vedansi i n. 162 e 165.

VIII. - *Per redditi di difficile accertamento*, che hanno in comune spese e deperimenti o perdite abbastanza uniformi rispetta all'ammontare dei redditi stessi, la diversificazione può prefiggersi uno scopo amministrativo: cioè di semplificare la procedura di accertamento, vietando di calcolare tali oneri individualmente e stabilendo, invece, delle percentuali di detrazioni fisse, varie secondo la natura delle entrate. (V. n. 163).

(1) Vedansi N. 118-122: *Bibl. dell'Economista*, I Serie, Vol. 12, Pag. 985-6.

(2) A Smith: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, 1776, Libro V, Cap. II, Parte II, art. I (nella *Bibl. dell'Economista*, Serie I, Vol. II, pag. 581).

IX. Per ora, cioè prima di avere consultate le varie legislazioni, non è possibile una enumerazione ordinata e completa, che in seguito tenteremo, degli scopi molteplici e disparati della diversificazione; ma è possibile, fin d'ora, riassumerli nelle due serie generali accennate, cioè:

a) Equiparazione del valore intrinseco delle entrate ai fini dell'egualianza di sacrificio, o dell'imposizione secondo la capacità contributiva dei cittadini, tenuto conto delle evasioni, delle ripercussioni e dell'effettiva incidenza dell'imposta. E questa serie di scopi costituisce la *diversificazione classica o in senso stretto*.

b) differenziazione del carico sopra entrate diverse per altri fini fiscali, economici, politici, sociali, amministrativi. E questa serie costituisce la *diversificazione in senso lato*.⁽¹⁾

Quanto alla loro materiale attuazione, queste due specie di diversificazione, rispettivamente si fondano sulla ineguale imponibilità:

a) di un'entrata speciale, in confronto con altra entrata speciale di natura diversa.

b) oppure si fondano sul confronto di entrate di natura uniforme, ma prodotte, od emergenti, o consumate o risparmiate in condizioni diverse; o da persone trovatesi in condizione diverse.

E qui si appalesa la vastità del campo di efficacia della diversificazione, poichè nel caso a) essa si attua in tre occasioni, cioè:

1) Nella formazione del sistema tributario, regolando le proporzioni di peso tra l'una e l'altra *imposta singola*. Notisi, in proposito, che il Mill, deponendo avanti una Commissione d'inchiesta sulla *income-tax* inglese, nel 1852, dichiarava⁽²⁾ non potersi pronunziare sentenza di giustizia o d'ingiustizie sopra una singola imposta, se non si considera tutto l'ordine di tassazione stabilito in un paese; perchè quell'imposta che, in sè stessa, sarebbe ingiusta, può essere invece giusta compensazione di altre ingiustizie preesistenti. Occorre quindi vedere, nel sistema tributario, quale sia l'incidenza delle varie imposte, e quali classi sociali ne siano più o meno gravate. (N. 1).

2) Nella formazione di un'*imposta plurima*, cioè *comprendente più prodotti*, differenziando il peso su ciascun di essi.

3) Nella formazione di un'*imposta generale sul reddito complessivo*, o *sui prodotti*, variando l'apprezzamento delle diverse entrate.

Nel caso b) la diversificazione si attua anche:

4) Nella *formazione di un'imposta singola*, cioè sopra un unico e speciale prodotto. (Vedansi i gruppi V - VIII).

11. - Limiti della diversificazione. — Per conseguenza, non può il campo di azione della diversificazione classica, e, tanto meno, della

(1) Vedasi il quadro al N. 198.

(2) Vedasi E. Broglio, Op. cit., Vol. II, pag. 84, Risposta n. 5387-91.

diversificazione generale restringersi al sistema tributario, nel suo complesso, oppure ad un'imposta più o meno plurima o generale, come mostra di ritenere il Graziani⁽¹⁾, non meno che il Ricca Salerno⁽²⁾.

Il che dipende dal fatto che la diversificazione ha scopi più estesi di quelli che comunemente le vengono attribuiti dagli economisti e che secondo il Seligman si ridurrebbero quasi alla distinzione principale tra redditi guadagnati e redditi non guadagnati⁽³⁾: la quale in realtà, non è che una specie particolarissima di diversificazione in senso ristretto. Inoltre, mentre qui si tratta unicamente delle imposte dirette, sul reddito o sui prodotti, ad *accertamento diretto*, deve constatare anche la diversificazione nell'imposizione medesima per via *indiziaria* (v. n. 110, b), non senza rilevare che gli esempi abbondano anche nell'imposizione indiretta e si riscontrano, persino nelle tasse (n. 32), o nei rapporti tra le imposte e le tasse.

12-13 - Imposizione molteplice. — Se, dunque, lo scopo della diversificazione, così nel senso classico, come nell'ampio senso, può essere raggiunto anche in un sistema tributario fondato su imposte singole, cioè speciali sui singoli prodotti e può, almeno in parte, essere raggiunto intrinsecamente in ciascuna di esse, oltre che estrinsecamente nei loro mutui rapporti, è facile arguire come il principio della diversificazione trovi, nelle varie legislazioni, più larga applicazione di quanto possa apparire a chi guardi soltanto le forme più comuni della diversificazione classica. L'imposta *unica* e generale sui redditi e sul capitale, infatti, oggi trova appena posto nel campo della teoria, mentre nel campo della pratica è diffusa l'imposizione *molteplice*, la quale si risolve appunto nell'attuare tante diverse imposte singole o plurime, quante sono le varie specie od i gruppi omogenei di prodotti che il legislatore vuol colpire diversamente. In sostanza, il sistema d'imposizione molteplice, contiene in sé un sistema di diversificazione minuzioso ed efficacissimo delle entrate di fronte al tributo; giacchè, in tanto il legislatore su ricchezze diverse asside differenti imposte, in quanto principalmente si propone di variare il peso tributario secondo la varia natura delle ricchezze medesime. Con che non si vuole, peraltro, disconoscere che vi sono anche altre e, fors'anco, più importanti ragioni, per cui il legislatore preferisca l'imposizione molteplice a quella unica generale, sul reddito glo-

(1) A. Graziani: *Istituzioni di Scienza delle finanze*, 2ª edizione, 1911, pag. 320.

(2) Ricca Salerno: *L'imposta generale sul reddito*, nell'*Annuario delle scienze giuridiche e politiche*, del Ferraris, Anno 2, Milano, 1881, pag. 389.

(3) E. R. A. Seligman: *Essais sur l'impôt*, Parigi, 1914, Vol. I, pagg. 160-161; Vol. II, pag. 593. L'autore accenna altrove anche ad altre distinzioni, ma sempre nei limiti della diversificazione classica. In questi limiti discutono l'argomento il Rau K. H.: *Grundsätze der Finanzwissenschaft*, (398, numero 1, pag. 395); Mac Culloch I. R.: *A Treatise on the principles and Practical Influence of Taxation*, pag. 122; Voorthuysen: *De direkte Belastingen*, 2ª parte, pag. 33; Benvenuti B.o.: *Le imposte - Teoria e Pratica*, Anno 1869, Cap. VIII; De Parieu: *Trattato delle imposte ecc.*, in *Biblioteca degli Economisti*, Serie seconda, Vol. IX, pag. 285 e seg.; Leroy-Beaulieu Paul: *Science des Finances*, (2ª edizione, 1879) Vol. I, Libro II, Capo X; G. Boccardo: *I principi della scienza delle finanze*, XI (Prefazione al Vol. X della *Biblioteca degli Economisti*), e gli autori in seguito citati.

bale, oppure sulle varie entrate mobiliari nel loro complesso, o su quelle immobiliari nel loro complesso.

Devesi soggiungere che, in questa forma comune, la diversificazione non ebbe un nome diverso dall'imposizione molteplice, cioè dal sistema delle imposte singole e plurime, e che risultò ben nettamente un istituto non proprio soltanto dell'imposizione diretta, ma esteso, come si accennò, anche all'imposizione indiretta, anzi all'intero sistema tributario. Quando, ad esempio, nei dazi interni o doganali, quando nelle imposte di fabbricazione si colpiscono talune merci a preferenza di altre, per tener conto che le prime rappresentano un oggetto di consumo di lusso da parte dei contribuenti più agiati, e che perciò, a parità di valore della merce consumata, fanno presumere una maggiore quota imponibile, ossia un minor sacrificio nel prelevamento dell'imposta, od una maggiore attitudine a pagarla, allora non si attua, forse, il concetto della diversificazione delle entrate di fronte all'imposta? In tal caso, si ha un punto di contatto tra la diversificazione e la progressione, che molte affinità hanno tra di loro.

Ed ecco una riprova della grande estensione del campo di azione del principio della diversificazione.

Ma, come si disse, qui devesi restringere l'esame di tal principio unicamente all'imposizione diretta, anzi a quella sola parte di essa che meglio può chiarire l'argomento che c'interessa, cioè: *la diversificazione nell'imposta sul reddito complessivo*.

14. - Significato incompleto. — Ed anche sotto un altro aspetto sembra incompleto il concetto della diversificazione esposta da taluni economisti. (V. n. 11).

In effetti, se abbiamo presenti gli scopi più frequenti di questo istituto fiscale ⁽¹⁾, scorgiamo facilmente come non sia esauriente il dire, col Seligman ⁽²⁾ che « il principio della diversificazione riposa, in ultima analisi, sulla dottrina dell'eguaglianza di sacrificio, ma interpretato un po' diversamente da quella che lo Stuart Mill ha maggiormente volgarizzato ⁽³⁾: il sacrificio di cui egli parlava è il sacrificio imposto all'individuo privandolo della somma pagata a titolo d'imposta, comparata al residuo del reddito consacrato ai fini di godimento. Mentre il sacrificio che appare quando trattiamo il problema delle diversificazioni è il sacrificio calcolato, non già in rapporto al dispendio del reddito, ma in rapporto alla creazione del reddito. Se si vogliono modellare tali espressioni, si può chiamare il primo un sacrificio di consumo, l'altro un sacrificio di produzione. Il sacrificio che implica il *guadagno* di una certa sorgente di reddito è una cosa molto differente dal sacrificio che importa il prelevamento di una somma equivalente di reddito *non guadagnato*. »

(1) V. n. 10, I a VIII

(2) *L'impôt sur le revenu*, Parigi, 1913, Pag. 25. Vedansi anche i luoghi citati al N. 3, nota 3.

(3) Vedansi i N. 116-122

Per spiegare il concetto di questo sacrificio di produzione, bisogna fondarsi sopra quegli stessi fatti, i quali dimostrano il sacrificio di consumo, e dimostrano altresì la capacità contributiva, e il beneficio della protezione governativa: onde sono quei fatti, e non le teorie che se ne vogliono dedurre, il fondamento vero e diretto della diversificazione. Invero, ecco un esempio del come si dimostra l'ineguale sacrificio di produzione secondo che trattasi di redditi del lavoro o di redditi capitalistici. I guadagni del lavoratore sono, anzitutto, frutto delle sue fatiche e del sacrificio de' suoi piaceri; in secondo luogo, quei guadagni non sono permanenti e cessano col cessare del lavoro. Donde la necessità pel lavoratore di altro maggiore lavoro, oppure di risparmio, per provvedere a quanto occorre in caso di malattia, di vecchiaia, di morte, per sé e per la sua famiglia. L'uomo che possiede un capitale ne trae un frutto senza fatica, e un frutto che non gli verrebbe meno neppure quando non potesse lavorare. Mentre l'operaio o il professionista lavora per vivere oggi e per assicurare a sé ed alla sua famiglia l'incerto domani, il capitalista attende a' suoi piaceri. Né si può dire, confrontando un capitalista che impiega direttamente il proprio capitale (commerciante, industriale) con un capitalista ozioso, che il primo stia meglio del secondo, perchè ha maggior reddito, giacchè, senza parlare del rischio industriale, il valore dell'esenzione dal lavoro soggettivamente compensa l'ozioso del minor reddito goduto: dovendosi ritenere che un individuo stia meglio o peggio in proporzione non del reddito che ha, ma di quello che potrebbe avere, se volesse assoggettarsi alle stesse fatiche e agli stessi pericoli a cui gli altri vanno incontro ⁽¹⁾. Ma anzitutto, vedremo meglio, in seguito, come questo stesso fatto vien posto a fondamento della teoria del sacrificio di consumo, alla quale il Seligman vorrebbe sostituire la teoria del sacrificio di produzione. Ed in secondo luogo, senza notare che la teoria dello Stuart Mill non è migliorata, né sostituita dalla modificazione proposta dal Seligman, cotesta non indica che una soltanto delle ragioni della diversificazione in senso classico o ristretto. Per rimanere nella teoria dell'eguaglianza di sacrificio di consumo, un'altra delle ragioni, non meno importanti, della diversificazione classica si è questa: che è più grave il sacrificio del contribuente a cui è tolto una parte del reddito non attualmente disponibile pei suoi bisogni privati e pubblici, è più grave ancora il sacrificio del contribuente a cui è tolto una quota di capitale, che non il sacrificio del contribuente cui è chiesto soltanto una parte del reddito di cui può attualmente disporre pei bisogni pubblici, senza ostacolare il soddisfacimento dei più urgenti bisogni privati, e così, a maggior ragione, senza intaccare il capitale investito, né compromettere la futura produzione del reddito ed il futuro godimento.

D'altra parte, non del solo sacrificio del contribuente, sia esso sacrificio

(1) G. S. Eisdel: *Trattato sull'industria delle nazioni*, nella *Biblioteca dell'Economista*, Serie I, Vol. VIII, pagg. 364-5, (Torino, 1855).

di consumo o di produzione, devesi tener conto, ma di tutti gli elementi, che integrano la capacità contributiva del contribuente stesso. Anzi, la diversificazione classica, al pari di quella generica o lata, si preoccupa anche dell'interesse diretto della collettività; il quale, anzitutto, vuole che non sia menomato dall'imposta quanto serve a ricostituire, per l'avvenire, le energie spese nella produzione del reddito; e, in secondo luogo, vuole che siano raggiunti scopi diversi d'ordine sociale, economico, politico e fiscale.

CAPITOLO II.

Imposte Singole.

15. - Contrarie prevenzioni. — Gli scopi della diversificazione, potendo essere raggiunti con qualsiasi tributo e meglio ancora coll'insieme dei tributi, sono propri non solo di ogni imposta singola, e di ogni imposta plurima, ma anche, — il che preme di porre in rilievo — dell'imposta sul reddito complessivo. Ciò teoricamente è intuitivo, date le premesse. In pratica, però, sembra che, in generale, non si veda la possibilità di diversificazione minuziosa e completa nella imposta sul reddito complessivo, a giudicare dalla legislazione comparata e dalla sua motivazione; ad esempio, da quanto scrive un membro della delegazione degli stati provinciali dell'Alsazia-Lorena (Landesausschuss), l'On. Laugel, ⁽¹⁾ nutrito delle teorie dei più eminenti economisti francesi, il quale espresse le idee della maggioranza della delegazione al tempo della riforma fiscale nell'Alsazia-Lorena. (1890).

«A primo aspetto - egli osserva, - sembrerebbe che tutti i cittadini che godono dello stesso reddito dovessero pagare allo Stato la medesima imposta e l'applicazione pura e semplice di questo principio condurrebbe fatalmente al sistema dell'imposta globale sul reddito e piuttosto all'imposta sul reddito globale. Ma a guardarvi più da vicino, non si tarda a scorgere che questo principio non è assolutamente raccomandabile, perché le varie sorgenti di redditi presentano fra di loro differenze sì considerevoli, ch'è impossibile di colpirli nell'istessa maniera. Noi possiamo distinguerli in tre categorie: la prima comprendente i redditi dovuti al lavoro, e cioè i salari e gli stipendi di ogni natura; la seconda comprendente i redditi dovuti al capitale, e cioè le rendite provenienti dai valori mobiliari ed affitti delle terre e delle case; la terza comprendente i redditi dovuti all'unione del del capitale e del lavoro, cioè gli utili procurati dall'industria e dal commercio.... (qui l'autore accenna alle ragioni della differenziazione, indi pro-

(1) Citato negli atti parlamentari della Francia: *Chambre des députés, IX Législature, Session de 1907*, n. 1053, Tome II, pag. 145.

segue): Queste tre fonti di reddito: lavoro, capitale, industria, presentanti tra di loro le differenze considerevoli che ora ho segnalate, non potrebbero essere sottoposte allo stesso trattamento, ed anche gli Stati che hanno adottato l'imposta sul reddito globale hanno ammesso la legittimità di tali distinzioni. Così in Prussia, per esempio, in questo paese che si preferisce citare quando si tratta dell'imposta sul reddito, in Prussia, al lato dell'imposta che colpisce egualmente tutti i redditi del medesimo valore, esiste un'imposta complementare che si applica al capitale. . . .

Conveniva dunque, sin da principio, di scegliere tra due sistemi: o stabilire l'imposta sul reddito globale, oppure ammettere il sistema delle cedole: cioè della specializzazione dei redditi e delle imposte che li colpiscono in un certo numero di categorie distinte.

Quest'ultimo sistema è stato adottato ⁽¹⁾ con tanta più ragione, in quanto l'imposta sul reddito globale, basata sul sistema della dichiarazione dà luogo ad inchieste e controlli che non sarebbero stati accettati in Alzasia-Lorena, colla stessa facilità che in Prussia ».

L'erronea prevenzione contro la possibilità di differenziare intrinsecamente l'imposta sul reddito complessivo risulta dalle parole sottolineate.

Né tale prevenzione appare isolata, poichè esaminando le più importanti legislazioni dei vari Stati, si rileva il fatto che le imposte sul reddito complessivo trascurano tale metodo diversificativo più o meno completamente, come se fosse praticamente ingombrante od incompatibile coll'organismo dell'imposta complessiva, mentre le altre imposte ne tengono maggior conto. Può darsi che contro l'introduzione della diversificazione intrinseca nell'imposta sul reddito complessivo, oltre al timore delle pratiche difficoltà, abbia influito la preferenza teoricamente accordata alla diversificazione estrinseca, cioè attuata col giuoco delle differenti misure delle varie imposte.

Il Wagner, che pure si occupa diffusamente della diversificazione, riconnettendola anche al suo concetto politico-sociale dell'imposizione ⁽²⁾ la concepisce specialmente nella forma estrinseca, mediante sovrapposizione o mediante il complesso del sistema tributario. Egli ritiene essere giusto e buono che il prodotto del puro lavoro sia colpito soltanto da un'imposta generale sul reddito, e che il prodotto della pura rendita, o di questa congiunta col lavoro, oltre che dall'imposta generale sul reddito, sia colpito anche da imposte reali sui terreni, sulle case, sul mutuo di capitali, sulle industrie. Inoltre sui guadagni di congiuntura, egli rileva la ulteriore imposizione con speciali imposte sugli affari ⁽³⁾. Si comprende perciò, sebbene non si giustifichi, come il Wagner non si occupi di una diversificazione intrinseca dell'imposta generale sul reddito, mediante categorie con aliquote od esenzioni diverse.

(1) V. n. 19.

(2) A. Wagner: *Scienza delle Finanze*, nella *Biblioteca dell'Economista*, Serie terza, parte II, pagina 944, § 428, pag. 1000, § 461; pag. 1025 e seg.; pagg. 888-889, § 398.

(3) Op. cit., pag. 1109, § 525.

Se non che bisogna, anzitutto, tener conto che, oggi, nelle varie legislazioni, non si verifica che di rado la sua ipotesi, cioè che i redditi del puro lavoro siano esenti dalle imposte singole sui prodotti. Al contrario, a queste imposte reali sono, quasi dappertutto, soggetti tutti i redditi, compresi quelli che dal legislatore possono essere ritenuti degni di minor carico. In secondo luogo, se pure la diversificazione estrinseca riesce ad attuare in misura approssimativa alcuni degli scopi voluti, tali scopi sono ancor meglio raggiunti con la diversificazione intrinseca, la quale si presta, come vedremo, ad attuarli in misura più esatta e precisa. Donde la necessità della diversificazione dell'imposta generale sul reddito: ciò che, nonostante le contrarie prevenzioni, è non solo possibile, ma facile e conveniente.

Intanto, un breve esame della legislazione comparata dimostrerà come la giustizia della diversificazione nelle sue varie forme, sia pure con criteri disparati, sia oggi generalmente ammessa e codificata, traendo origine e conferma dalle più remote civiltà: ed è questa la prima conclusione, cui tende il presente studio.

In pari tempo, tale rassegna dimostrerà pure come la diversificazione, anche nella forma classica, si presti a forme così propizie, ed a fini tanto alti ed imprescindibili, nel presente stadio politico-economico-sociale, da facilitare e rendere inevitabile la sua introduzione anche nell'imposta progressiva sul reddito complessivo. A questa, ch'è la conclusione ultima del presente lavoro, si cercherà di pervenire in breve, sfiorando leggermente l'argomento assai più vasto della diversificazione dei carichi nel sistema tributario dei vari Stati o sia pure di un solo Stato, perchè tale argomento, fondamentale nella scienza delle finanze e in tutte le singole questioni tributarie, trascende il problema tecnico in esame, limitato alla sola imposta personale sul reddito complessivo.

16. - Tre gruppi di legislazioni. — In tale esame, che, per necessità, devesi limitare quasi esclusivamente alle principali legislazioni contemporanee o moderne, queste saranno aggruppate, non secondo l'estensione o la profondità, ma secondo la forma della diversificazione, o il mezzo, o la formula tecnica con cui è attuata, distinguendo tre gruppi:

1. - Legislazioni che istituiscono diverse imposte singole: cioè, del tutto limitate a redditi di natura *unica od uniforme ed omogenea*;

2. - Legislazioni che adottano il metodo di *sovrapposizione* di più carichi, sopra uno stesso reddito, mediante più imposte;

3. - Legislazioni che adottano il metodo di distinguere, in una stessa *imposta plurima o complessiva*, i redditi in *categorie* diverse, secondo la natura di quelli, e trattando ciascuna categoria con riduzione differente di reddito o di aliquota d'imposizione, o con esenzione speciale, o con altri riguardi particolari. Questo triplice aggruppamento è utile per l'esegesi, per quanto sianvi molte leggi, che pur facendo parte, in via principale, di uno di tali gruppi, interessano, con qualche disposizione secondaria, anche gli altri gruppi.

17. - Primo gruppo. - Imposte singole. — Si riscontrano, qui, tante leggi speciali, quanti sono i vari beni soggetti all'imposta. Ogni legge attua un'imposta singola, la quale raggiunge la differenziazione del carico sotto due rapporti: interno l'uno, esteriore l'altro.

Sotto il primo rapporto, l'imposta singola opera la differenziazione del carico tra diversi prodotti affini, che ne formano l'oggetto, distinguendoli, nel proprio organismo, sotto vari aspetti, ed adattandovi carichi diversi. L'imposta sulle costruzioni stabili distingue, ad esempio, quelle appartenenti ad istituti d'istruzione, di educazione, di beneficenza, alle classi meno abbienti, per gravarle meno delle altre o per esentarle; distingue le case dagli opifici, le case rurali dalle urbane, i fabbricati di antica costruzione da quelli di nuova costruzione e, in generale, distingue i redditi ordinari da quelli derivanti da miglioramenti fondiari, per favorire gli ultimi. È questa una diversificazione *intrinseca*.

Sotto il secondo rapporto, la differenziazione, anziché nell'interno di una singola imposta, avviene esteriormente, nel proporzionare la pressione specifica di un'imposta singola alla pressione di altre imposte singole. È questa una diversificazione *estrinseca*.

18. - Diversificazione estrinseca. — È superfluo ed anche impossibile accennare qui i numerosi esempi di diversificazione estrinseca, tra varie imposte singole di un sistema tributario. È ovvio come, istituendo imposte singole, separate ed indipendenti sul prodotto dei terreni, dei fabbricati, dei valori mobiliari, sugli esercizi industriali e commerciali, su quelli professionali, sugli stipendi e salari, e via dicendo, le più note legislazioni moderne raggiungono una parte notevole degli scopi della diversificazione in generale e di quella classica in particolare. E la raggiungono palesemente ed occultamente.

19. - È palese la diversificazione derivante dalla varietà delle aliquote d'imposizione o dei limiti di esenzione adottati dalle imposte speciali sui singoli prodotti.

Un chiaro esempio di voluta diversificazione d'imposte *single*, in modo *estrinseco* e *palese*, si ha nell'Alsazia-Lorena.

In queste provincie, con un preordinato piano di riforma del sistema tributario, furono introdotte successivamente leggi diverse d'imposta sui:

1. - Terreni (*Grundsteuer*), 13 Luglio 1901;
2. - Fabbricati (*Gebaudesteuer*), 24 Luglio 1895;
3. - Redditi industriali o professionali (*Gewerbesteuer*), 8 Giugno 1896;
4. - Capitale (*Kapitalsteuer*) e stipendi e salari, (*Lohn- und Besoldungssteuer*) del 3 Luglio 1901.

Le aliquote relative sono stabilite da quest'ultima legge nel seguente modo:

1. - Terreni L. 3,50 % sul reddito netto, riveduto con legge Aprile 1892.

2. - Fabbricati L. 4 % (normale).

» » 2,50 % alloggi in fabbricati esenti. (V. n. 39).

3. - Industria, commercio, professioni in genere, (tariffa degressiva dall' 1,90 %.)

Professioni ambulanti, (minimo marchi 6, massimo marchi 360).

4. - Capitale tariffa degressiva L. 3,50 %.

Salari e stipendi idem » 1,90 %.

In sostanza, il principio di questa diversificazione generale appare conforme al principio fondamentale della diversificazione classica più sviluppata e perfetta, quale vige in Italia. (N. 147-148).

V' ha però una grande differenza nella forma, nell' estensione, nella profondità, ed anche nei criteri pratici di differenziazione del carico. (V. n. 15).

20. - È occulta la diversificazione che le imposte singole (come del resto anche le plurime e le complessive) raggiungono, pure adottando aliquote eguali, variando, però, i sistemi di accertamento e di valutazione dei prodotti, che ne formano le basi rispettive.

Chi non vede che, anche a parità di aliquote, di due imposte riesce più gravosa quella che adotta un sistema di valutazione più perfetto, esatto e rigoroso o recente ? ⁽¹⁾

In Inghilterra, una delle ragioni per le quali i Peelisti, capitanati da Gladstone, negavano l' opportunità d' introdurre nell' *income tax* la diversificazione tra le entrate di lavoro, temporaneo e incerto, e quelle capitalistiche permanenti e sicure, era appunto questa : che la legge di allora già favoriva abbastanza, nella valutazione pratica, le rendite industriali e commerciali, in confronto delle rendite agricole : in modo che la diversificazione vagheggiata si otteneva per via indiretta ed occulta, senza bisogno di riforma. Ecco intanto, un nuovo legame della diversificazione lata con la diversificazione classica.

E, altresì, occulta la diversificazione, la quale deriva dal fatto che le singole imposte adottano basi differenti, eccezioni, limitazioni, esenzioni speciali, si sovrappongono in misura varia, danno luogo ad evasioni, a ripercussioni ed incidenze diverse.

Lo stesso esempio citato della legislazione dell' Alsazia-Lorena, dimostra come la diversificazione possa formarsi *od eliminarsi* in modo occulto. « Quivi le imposte sul capitale, e sui salari e stipendi sono le più severamente trattate — rileva il von Waltershausen ⁽²⁾ — a cagione della dichiarazione obbligatoria e della fissazione ufficiale degli stipendi, che sono perciò rigorosamente colpiti ; poi viene l' imposta sui fabbricati, essendo il valore locativo assai facile a fissare abbastanza esattamente ; l' estimazione meno precisa ha luogo, in generale, per le imposte dei terreni ed industriale, giacchè le operazioni escludono ogni dichiarazione decisiva ed ogni misura di controllo. Occorre, inoltre, notare che una nuova estimazione dei redditi ha luogo annualmente, per l' imposta sui salari e stipendi ; ogni triennio, per l' imposta sul capitale ;

(1) V. n. 10, II ; 162 ; 213 (fine).

(2) Prof. A. Sartorius von Waltershausen : *La réforme fiscale en Alsace-Lorraine*, in *Revue de Science et de Législation financières*, Parigi, 1903, pag. 669.

ogni quindici anni per l'imposta sui fabbricati. . . . ma che, per l'imposta sui terreni, nessun termine è fissato per una nuova tassazione, essendo l'imposta sui terreni considerata come permanente, » ciò che conduce, come meglio sarà chiarito, ad una diversificazione occulta, in favore della rendita dei terreni. (1)

Ne risulta che il capitale, i salari e gli stipendi sono, in realtà, più fortemente colpiti delle case; le industrie e la proprietà rurale più di quanto le aliquote d'imposta farebbero supporre.

Per comprendere la diversità di queste aliquote, bisogna partire da questa idea: che il legislatore ha creduto bene di colpire il reddito della proprietà in una proporzione più forte che non il reddito del lavoro. Le legislazioni degli stati tedeschi hanno consacrato a più riprese questo punto di vista, che è stato ammesso in Alsazia-Lorena, senza grande esame. Così si spiega, senza altri particolari, l'aliquota poco elevata dell'imposta sui salari e stipendi.

Ma ciò che, a prima vista, non si spiegherebbe, si è che questa stessa aliquota sia stata attribuita all'imposta industriale. Ma lo stesso Autore ha spiegato ciò (a pag. 655) col proposito del legislatore di non oltrepassare il gettito dell'imposta anteriore. Per un espediente analogo vedasi il n. 107, (Giappone). Il reddito industriale è molto complesso; vi si trovano a fianco la rendita dei fondi, il guadagno dell'intraprenditore, gl'interessi, il prezzo del lavoro, che vi si riuniscono in modo assai diverso. In generale si può ammettere che quanto più il fattore lavoro è preponderante, tanto più l'esercizio è piccolo. (2) Ma non è comprensibile, con gli ordinari criteri di diversificazione, che i grossi redditi industriali non abbiano a pagare che L. 1,90 per cento, neppure se si considera che gli industriali non possono dedurre dal reddito netto e stimato né il valore locativo delle abitazioni, né gl'interessi dei debiti gravanti il capitale; poiché la deduzione dei debiti non si effettua neppure per l'imposta sui terreni e per l'imposta sui fabbricati, e l'imposta sul capitale colpisce gl'interessi lordi, non gl'interessi netti. La minore aliquota è, dunque, rivolta a proteggere l'industria e il commercio.

« Confrontiamo, prosegue il Waltershausen, l'imposta sui terreni, l'imposta sui fabbricati, e l'imposta sul capitale, per le quali esiste una stessa aliquota del $3\frac{1}{2}\%$; vedremo che questa eguaglianza di trattamento non si spiega che molto difficilmente. Il reddito netto agricolo comprende anche dei redditi non fondiari; vi sono per esempio, proprietari indebitati, il cui reddito disponibile non proviene che dal loro lavoro; questi redditi non fondiari dovrebbero, quindi, aver da pagare meno del capitale mobiliare e dei fabbricati. Sotto l'aspetto economico, le rendite di questi due ultimi fondi non sono neppure esse della stessa misura. La rendita delle case nelle città cresce spesso bruscamente, senza l'intervento del proprietario; in campagna questo aumento è minore; ora, durante 15 anni, questo fenomeno non dà

(1) Vedasi il n. 33. Presso a poco, una simile differenziazione occulta si verifica in Italia.

(2) Su questo concetto vedasi il n. 220.

luogo ad alcuna constatazione fiscale, allorché l'amministrazione delle imposte non vuole ignorare alcun aumento, magari di un grado, della rendita del capitale mobiliare; aumento che, per la maggior parte del tempo, risulta dal lavoro individuale, dall'iniziativa e dal risparmio ».

21. - Valga un altro esempio di diversificazione *occulta*. In Italia prevalse l'antico concetto che, nel calcolare l'estimo dei terreni, si dovesse colpire il puro capitale fisso e non l'industria dell'affittuario. « La decima regola di un economo privato — diceva il Genovesi ⁽¹⁾ sin dal 1764 — debbe essere di riscuotere il fitto de' fondi a proporzione dell'estensione, bontà, rendita delle terre, e non a ragione dell'abilità del fittaiuolo; perchè *oltrechè l'abilità composta di mente e corpo è dose variabile e incerta*, pure altrimenti facendo farà o pezzenti o ladri gli affittatori: pezzenti, se sono di poco spirito; ladri, se n'hanno molto. E da osservarsi la stessa regola nell'imposizione delle contribuzioni. . . . debbono pagar le terre . . . non l'abilità delle persone.

Accatastare l'abilità e l'industria, è allibrare una *potenza* che può mancare per infiniti accidenti, la quale è sempre incerta e soggetta a mille frodi . . . »

Questa tesi del Professore napoletano, neppure allora nuova, adombrava già la teoria della diversificazione dei redditi del lavoro e fu accolta nei catasti di quei tempi, almeno nel principio. In Italia, infatti, l'estimo dei terreni oggi generalmente corrisponde al loro reddito dominicale, cioè non comprende il frutto del capitale circolante e del lavoro dell'agricoltore; e questo frutto è sempre esente anche dall'imposta mobiliare, quando il coltivatore è lo stesso proprietario del fondo. ⁽²⁾

Al contrario, il proprietario di una costruzione ad uso di opificio industriale, che vi esercita personalmente un'industria, paga l'imposta, non soltanto sul reddito attribuito alla costruzione, ma benanche su quello dovuto al capitale mobiliare ed al lavoro dell'impresa.

Infine, in Francia, si ha una diversificazione occulta nelle tre imposte singole sui redditi dei capitali; le quali ormai hanno l'aliquota uniforme del 4 %, tanto sui *valori mobiliari*, quanto sui *terreni* e sui *fabbricati*. ⁽³⁾

Come si è visto dai citati esempi, e come meglio si vedrà dagli ulteriori ⁽⁴⁾, ogni forma di diversificazione, ma specialmente quella occulta, può essere *preordinata* o voluta, e *spontanea* o subita dal legislatore. A differenza che per l'imposta generale sul reddito, per le altre imposte dirette o indirette, osserva il Leroy-Beaulieu ⁽⁵⁾, si produce, per la forza delle cose e senza

(1) Antonio Genovesi: *Lezioni di economia civile*, Parte prima, Cap. XXI, § XXXII.

(2) Articolo 9 della legge (testo unico) 24 Agosto 1877, n. 4021, concernente l'imposta sui redditi della ricchezza mobile.

(3) Per le relative differenziazioni, così difficili ad essere precisate, vedasi G. Jèze: *Régime fiscal des valeurs mobilières* nella *Revue de science et de législation financières*, Parigi, 1914, n. 3-4, pag. 472.

(4) Vedansi i n. 76; 162; 165.

(5) P. Leroy-Beaulieu: *Science des finances*, luogo cit.

verun intervento della legge, una specie di perequazione spontanea che tien conto di queste differenze nell'origine e nella durata delle rendite. Quest'ultima, però, come è facile intendere, non è sempre precisamente valutabile nel suo risultato. Valga un esempio: consideriamo le imposte dirette sui fitti o le imposte indirette di consumazione; queste imposte colpiscono più in generale le rendite permanenti che non le rendite temporanee, perchè queste imposte sono stabilite sulle spese e le rendite temporanee sono inclinate e devono essere inclinate a far meno spese delle rendite permanenti. Queste imposte non raggiungono, nelle rendite temporanee, la parte destinata al risparmio, cioè all'ammortamento, ovvero alla trasformazione in una rendita minore, ma perpetua, di questa annualità passeggera.

A dire il vero, questa diversificazione spontanea immaginata dall'Autore non sembra corrisponda a realtà; anzi può prodursi in senso opposto, perchè, anzitutto, i possessori di rendite temporanee possono essere, e generalmente sono, meno parsimoniosi dei possessori di rendite patrimoniali. Ciò che il lavoratore deve sottrarre al proprio diretto consumo non sfugge alle imposte di consumo od equivalenti, perchè le spese di educazione professionale dei suoi figli, quelle di assicurazione per le malattie, mancanza di lavoro, vecchiaia, sono tutte soggette ad imposte speciali. Senza dire che, comunemente le imposte di consumo, essendo prelevate all'atto della vendita dei prodotti, colpiscono il lavoratore che li acquista, ma non il proprietario di terreni e di stabilimenti industriali che li vende, ne consuma nella propria azienda, eccetto in alcune città cinte da barriere daziarie; è però innegabile che gli operai per sopperire al grande consumo di energia vitale causato dal lavoro, debbono nutrirsi in modo più abbondante, che non gli oziosi viventi con le rendite del loro patrimonio.

Ma osservammo e osserveremo ancora casi di diversificazione estrinseca e spontanea più chiari ed evidenti.

22. - Diversificazione intrinseca. — È del pari impossibile, come lo si è constatato per la diversificazione estrinseca, accennare qui i molteplici esempi di diversificazione *intrinseca* (palese od occulta) nell'imposta singola. Infiniti sono gli aspetti sotto i quali anche una materia imponibile unica ed omogenea può essere divisa e suddivisa. Tutti i mezzi materiali di diversificazione indicati al n. 4 possono valere in questo caso; ma il mezzo più comune è quello palese della esenzione totale (permanente o temporanea) di alcune parti della materia imponibile, a seconda del modo come viene acquisita o prodotta, o consumata. « Può una legge pubblicarsi — insegnava il Beccaria, un secolo e mezzo fa ⁽¹⁾ — che chi su tanta terra coltivata ne adatterà una tal porzione, né più né meno, alla desiderata coltura, sia di tanto sollevato per un certo tempo dal tributo che s'impone sulle terre;

(1) Cesare Beccaria: *Elementi di Economia pubblica*, Parte seconda, Cap. IV, XXXV (Lezioni iniziate nel 1769, prima ediz., 1804).

e questo tanto di sollievo debb' essere calcolato in modo che a questa nuova disposizione si trovi l'interesse del proprietario. Per lo contrario, se una nuova coltura introdotta fosse tale, che il proprietario fosse determinato dall'utilità ad escludere la proporzione indicata, si può invece del sollievo sostituire l'accrescimento, e con questo aggravio ripristinare secondo l'esigenza l'antica coltura. Ecco come i tributi sono in un tempo stesso ed un freno ed uno stimolo alle diverse sorta d'industria, sicchè rallentati od accresciuti a proposito, fanno della confusa multiplice varietà d'interessi un tutto che collima al bene universale della società ».

Tipiche e frequenti sono quelle leggi d'imposta sui terreni e sui fabbricati, le quali esentano nelle terre i miglioramenti, e nei fabbricati le nuove costruzioni, specialmente delle piccole case, per ostacolare le speculazioni sulle aree fabbricabili, per stimolare l'industria delle nuove costruzioni, per moderare le pigioni, specialmente delle case popolari. L'esenzione, come la minore imposizione delle terre migliorate, può essere accordata, non solo per lo scopo d'incoraggiare i miglioramenti (diversificazione lata), ma anche sul riflesso che l'entrata derivante da terre migliorate, ha un valore intrinseco minore della entrata derivante da terre non migliorate (diversificazione classica), giacchè, come dice il Mac Culloch ⁽¹⁾, « due appezzamenti di terreno, possono, benché affittati pel medesimo corrispettivo, avere un valore diverso, se i prodotti dell'uno son dovuti in gran parte alla passeggera azione di certi miglioramenti ». Vediamo dunque, qui, che una medesima diversificazione, ottenuta con l'esenzione del miglioramento agrario, può servire a due scopi opposti: cioè a raggiungere una disuguaglianza, oppure un'eguaglianza di peso su redditi effettivi dei terreni. La prima rientra nella diversificazione lata, la seconda nella diversificazione classica. Questo fatto riprova la molteplicità dei legami, non soltanto logici, ma anche pratici, i quali stringono i due aspetti della diversificazione, cioè: quello classico e quello lato, e riprova l'opportunità di esporne un'unica teoria.

Qui il De Parieu ⁽²⁾, avversario della diversificazione, accenna ch'essa dovrebbe, per essere completa, tener conto anche « delle circostanze passeggera, che si riferiscono specialmente al prodotto dei fabbricati, come l'interruzione o l'apertura di talune vie di comunicazione, la creazione o distruzione di certe industrie, ecc. ecc. ». Ma ciò non costituisce un serio ostacolo: anzi, degl'incrementi di valore dei fabbricati *non guadagnati*, la diversificazione può tener conto mediante imposte speciali di sovrapposizione, come meglio vedremo: vale a dire, a scopo di maggiore aggravio, anziché di sgravio d'imposta. Si badi, peraltro, che qui si parla delle esenzioni totali (permanenti o temporanee) di una speciale entrata, non delle esenzioni parziali di simile entrata, cioè dell'esenzione del minimo di esistenza. L'esenzione del minimo di esistenza è un problema, per quanto connesso, su-

(1) Mac Culloch J. R.: *A treatise on the principles of taxation*, pag. 123.

(2) E. De Parieu: *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, Paris, 1856, pag. 331.

bordinato al nostro argomento. Infatti, l'esenzione generale di un'entrata, o profitto, o reddito, non è che uno dei molteplici mezzi per attuare la diversificazione; a sua volta, l'esenzione del minimo di esistenza non è che una specie particolare delle tante esenzioni che il legislatore può accordare. E non è nell'indole del presente studio discendere alle ragioni speciali, che informano una sotto specie della diversificazione. Nell'esame generale e sommario di questa teoria, l'esenzione del minimo di esistenza rientra solo in parte, in quanto un'imposta generale sulle entrate *esenta minimi di esistenza di entità varia, secondo la natura delle entrate medesime*, come si vedrà nel terzo gruppo di legislazioni. E chiaro che, una volta ammesso che le entrate effettive di natura diversa hanno anche un diverso valore annuo od intrinseco, se si vuole esentare un minimo di entrata di valore intrinseco eguale e costante, occorre esentare quote minime di entrate effettive di ammontare diverso, secondo la loro natura.⁽¹⁾ Anche nella forma intrinseca, come in quella estrinseca, i mezzi di diversificazione palesi talora s'intrecciano con quelli occulti, modificandosi a vicenda, nei loro effetti complessivi. Ecco alcuni esempi tipici.

23. - Impero Indo-Britannico. — La riforma dell'imposta fondiaria ebbe luogo, nelle varie provincie, con leggi diverse⁽²⁾, ma con norme abbastanza omogenee, così riassunte da *Frank Noyce*⁽³⁾, sottosegretario del governo dell'India, nel « *department of Revenue and Agriculture* ». Le deduzioni, di natura temporanea, devono servire ad incoraggiare le opere di miglioria, come costruzioni di pozzi, di canali d'irrigazione o di *tanks* (serbatoi artificiali) eseguite da un possessore di terre a proprie spese. In Madras e a Bombay, tutte queste miglurie, tanto se effettuate dai coltivatori interamente coi propri mezzi, quanto se effettuate col sussidio di un prestito dello Stato, sono esentate per sempre dall'imposizione. Nelle provincie Zamindari, però, lo Stato non ha egualmente per tutti i casi rinunciato ad ogni partecipazione sulle miglurie. Il principio ivi seguito è che l'imposizione supplementare, in ogni caso, non deve essere statuita, finchè il lavoro o il capitale privato speso per le miglurie non abbia avuto il tempo di ricavare un profitto remunerativo.

24. - Nuova Zelanda. — *Act to Impose a Land Tax and an Income Tax* del 6 Ottobre 1893 (Imposta fondiaria e sul reddito).

(1) Vedansi sulle esenzioni i numeri 6, 75, 221.

(2) V. per Madras: *An Act to amend the Madras Land Revenue Assessment Act, 1876* (The Fort St. George Gazette, n. 9, 12 Maggio 1914; per Bengala: V. il *Bengal Act III of 1913*: Legge III del Bengala concernente la percezione delle pubbliche imposte (The Calcutta Gazette, 30 Aprile 1913); per la Birmania, la legge 14 Aprile 1913 (The Burma Gazette, 3 Maggio 1913) concernente l'imposta fondiaria; per Bombay, le leggi 29 Agosto 1912 e 8 Maggio 1913, 24 Ottobre 1914 (The Bombay Government Gazette, 30 Agosto 1912 e 28 Maggio 1913, 24 Ottobre 1914 concernente l'imposta fondiaria; per la provincia di Goorg il regolamento 28 Dicembre 1911 (Goorg District Gazette Extraordinary 18 Gennaio 1912); per il Punjab, la legge 21 Aprile 1912 (Government Gazette Punjab etc. 17 Maggio 1912); ecc.

(3) Il sistema fiscale fondiario ecc. nel *Bollettino Mensile delle istituzioni economiche e sociali*; Roma, 1914, Novembre, pagg. 140-141.

I miglioramenti comprendono :

« Le case e le costruzioni, i recinti, le piantagioni, le installazioni di drenaggio, il disboscamento d'alberi d'alto fusto, di prunae, di felciaie, la formazione di praterie e di pascoli, ed ogni altro miglioramento, qualunque sia, il cui vantaggio non sia consumato al momento della valutazione ».

Tali miglioramenti sono esenti da imposta, in modo che questa continua ad esser prelevata sul valore del nudo suolo.

La relazione annessa al relativo disegno di legge diceva: « Si vorrà ammettere che l'eliminazione dell'imposta sui miglioramenti deve avere l'effetto d'incoraggiare i proprietari di latifondi a spendere il denaro nel miglioramento delle loro terre e di aumentare con ciò la loro produttività... Il che sarebbe un vantaggio diretto per tutta la colònia, poichè causerebbe un dispendio di lavoro ed un aumento della produzione »⁽¹⁾. A questa tendenza contraddice l'imposta sui terreni in *Turchia*, la quale colpisce tutti i terreni col 10 per cento sull'estimo, oppure colla decima sul prodotto lordo, più il 4 per cento sull'estimo, mentre colpisce soltanto col 4 per cento sull'estimo le aree fabbricabili.⁽²⁾

Peraltro, la legge ottomana incoraggia altrimenti le nuove costruzioni. (Vedasi n. 42).

25. - Federazione Australiana. — La legge 9 Luglio 1900 della Costituzione dello Stato Australiano,⁽³⁾ nella parte V, sui poteri del Parlamento, dispone quanto segue :

« Imposte. - Art. 51. Il Parlamento avrà facoltà, subordinatamente a questa Costituzione, di fare leggi per la pace, l'ordine e il buon Governo dello Stato Federale in materia di

2. Imposte, senza far distinzione fra Stato e Stato o fra una parte e l'altra dello stesso Stato ».⁽⁴⁾

Le Corti hanno deciso che non ogni distinzione è vietata, ma soltanto quelle di una certa specie, per esempio: la « distinzione ingiusta » di cui nella legge sui commerci fra Stato e Stato (Stati Uniti d'America). Circa l'attendibilità di questa interpretazione, sorgono dubbi, anche perchè a parola *discriminate* può avere doppio senso, cioè *distinguere* soltanto, oppure *distinguere contro*. Poichè la Costituzione vieta, senz'altro, di *distinguere fra* due Stati, o parti di Stati (*to discriminate between...*), sembra evidente ch'essa non si limita al divieto di *distinguere contro* (*to discriminate against*) uno Stato od una parte di esso. Peraltro, soggiunge, Harrison Moore ⁽⁵⁾, per

(1) *Financial Statement in Committee of Supply*, 1893, pag. 18.

(2) Heidborn A.: *Le Finances Ottomanes*, (Vienne-Leipzig, 1912), pag. 135.

(3) *Commonwealth of Australia*, Atto del Parlamento imperiale del Regno Unito della Gran Bretagna e Irlanda, anno 1900 (63 e 94 Vict., c. 12).

(4) Il testo è riportato nella *Bibl. di Scienze Pol. e Amm.* del Brunialti, II Serie, Vol. X, pag. 630 (Torino, 1912).

(5) W. Harrison Moore: *La costituzione dell' Australia*, nella *Bibl. di Scienze Pol. Amm.*, I. c., pagine 480-481. Per le diversificazioni territoriali v. il n. 34. Circa la tendenza di costituzioni americane a vietare od a promuovere talune diversificazioni v. i n. 67-72 e 150.

quanto concerne gli assenti, l'art. 117 della Costituzione il quale dispone: « Un suddito della Regina residente in uno Stato non sarà soggetto in alcun altro Stato ad alcuna limitazione od eccezione, che non potesse anche essergli applicata, se fosse un suddito della Regina residente nel medesimo », viene interpretato nel senso che esso non vieta ad uno Stato di dividere i residenti in due categorie e trattare l'una più favorevolmente dell'altra. Ed allora l'art. 117 è rispettato, quando i residenti in un altro Stato non siano trattati più sfavorevolmente della men favorita categoria dei residenti nello Stato.⁽¹⁾ Dunque, per l'articolo 117, sarebbero da escludere soltanto irragionevoli diversità di trattamento. E, forse, a simili distinzioni intende riferirsi il Seligman, quando osserva che i tribunali americani decisero che l'uniformità non esige che le differenti specie di beni o di commerci sottomessi all'imposta siano trattate in maniera rigorosamente identica. « Si considera quasi universalmente come legittima una classificazione ragionevole, e una classificazione può implicare naturalmente una diversificazione fra le varie classi ». ⁽²⁾

26. - Stranieri non residenti nello Stato. — Relativamente agli stranieri, occorre rilevare come in generale la diversificazione li consideri sotto tre aspetti:

- a) Stranieri che risiedono nel territorio dello Stato;
- b) Stranieri che non risiedono nel territorio dello Stato;
- c) Stranieri che non solo non risiedono nel territorio dello Stato, ma ne sono quasi costantemente assenti.

a) Sotto il primo aspetto, gli Stranieri che risiedono nel territorio dello Stato, almeno dopo un certo periodo di tempo, sono, per gli effetti dell'imposta, trattati, di regola e quasi dappertutto, alla pari dei cittadini dello Stato; ma non mancano paesi in cui sono trattati in modo più gravoso (53-54) o meno gravoso. (109).

b) Sotto il secondo aspetto, gli Stranieri che non risiedono nello Stato, almeno per quanto concerne l'imposta sul reddito, vi sono soggetti solo se ed in quanto hanno nello Stato dei beni immobili, od un esercizio industriale o commerciale, o vi riscuotano interessi di fondi pubblici o di obbligazioni di Compagnie. Secondo il diritto internazionale puro, non vi è una norma sicura. Giuridicamente, l'imposta è un diritto di sovranità, che non soffre eccezione nei limiti del territorio dello Stato, né verso le persone, né verso le cose che vi si trovano; ma sotto l'aspetto equitativo, poiché lo straniero gode i diritti civili del cittadino, ma non quelli politici, sembra equo, in generale, aggravare lo straniero meno del cittadino. E, per raggiungere tale scopo, riesce utile ed opportuno stabilire una norma facile e precisa di diversificazione, coll'imporre lo straniero solo pei beni che egli possiede nello Stato. Peraltro, avviene

(1) Per altre leggi della Federazione concernenti gli assenti v. il n. 101.

(2) E. R. A. Seligman: *L'impôt sur le revenu*, (Paris, 1913), Pag. 23-24.

che lo Stato, pure ammettendo ciò finché gli stranieri hanno la semplice dimora nel suo territorio, quando invece essi vi stabiliscano la residenza, trova opportuno di trattarli alla pari dei cittadini, salvo disporre diversamente, per trattati o convenzioni.⁽¹⁾ (N. 95).

c) Sotto il terzo aspetto, gli stranieri (ma talora anche i cittadini), i quali sono quasi costantemente assenti dallo Stato, subiscono in varie legislazioni un maggior onere d'imposta. (102, 104, 106).

Tutti i mezzi di diversificazione sono adoperati relativamente agli stranieri, ma quello più comune consiste nell'esenzione e precisamente nell'esentarli per le entrate personali o ch'essi ritraggano da beni immobili situati, e da commerci ed industrie esercitate fuori del territorio dello Stato.

Per tal modo, considerandosi, non il reddito complessivo dello straniero, sibbene le singole entrate ricavate da determinati cespiti posti nello Stato, non si possono accordare le detrazioni che si riferiscono al reddito complessivo: cioè, le passività e gli oneri personali, per debiti e pesi di famiglia. Ne consegue che l'imposta per lo straniero non residente diventa, in tal caso, reale e più gravosa, mentre pel cittadino e per lo straniero residente rimane personale e può riuscire meno gravosa.

Infine, è da aver presente, che, come si è accennato, talune leggi distinguono il caso della persona residente, dal caso della persona non residente nello Stato, senza però preoccuparsi se trattisi di cittadino o di straniero, e trattando entrambi ad un modo. Altre leggi non si preoccupano neppure della residenza, limitandosi a colpire i soli redditi prodotti nello Stato, a chiunque appartengano, cittadini o stranieri, residenti o non residenti. (V. il n. 54).

27. - Australia Occidentale. — *Land value tax* del 1907 (Imposta sul valore delle terre).

Questa legge stabilisce, analogamente a quella della Nuova Zelanda, (n. 24) le seguenti aliquote:

a) 1 denaro per lira sterlina sulle terre non migliorate di valore superiore a L. st. 50.

b) $\frac{1}{2}$ denaro per lira sterlina sulle terre migliorate.

28. - Victoria. — *Land value tax* del 1910.

Aliquote:

$\frac{1}{2}$ denaro per lira sterlina su tutte le proprietà, il cui valore non migliorato oltrepassa L. st. 250; man mano che tal valore oltrepassa questa cifra, l'esenzione permanente di L. st. 250 diminuisce, in ragione di lire st. 1 per ogni L. st. 1 di eccedenza, in modo che l'esenzione scompare quando la proprietà vale L. st. 500.

(1) G. F. De Martens: *Précis de droit des gens moderne de l'Europe*, 88; Esperson Prof. Pietro: *La condizione giuridica dello Straniero*, Parte I. Con gli autori in essa citati.

29. - Tasmania. — *Land value tax* del 1910. Adotta un' aliquota progressiva sul solo valore non migliorato delle terre.⁽¹⁾

30. - Messico. — Legge d' imposta fondiaria federale del bollo del 1° Giugno 1914⁽²⁾, in vigore dal 1° Gennaio 1915.

In questa legge dobbiamo rilevare, per uno stesso o medesimo scopo, due forme di diversificazione, l'una occulta, e l'altra palese. La diversificazione occulta si fonda sul metodo di accertamento dell'estimo dei terreni. Uno dei metodi preferiti in America, e finora vigenti anche nel Messico, consiste nel tassare i terreni in base al loro valore ordinario, calcolato sulla base del reddito effettivamente ricavato dai fondi. Sembra questo un metodo giusto, che forma il vanto dell'accertamento diretto, di fronte a quello indiziario, che non riesce mai a colpire il reddito effettivo. Eppure, lo scopo della diversificazione può giustificare il metodo indiziario, volgendolo a favore, non solo degl'interessi fiscali, ma anche degl'interessi economici e sociali dello Stato. Così, la presente legge ha voluto abbandonare il metodo che colpiva i terreni proporzionalmente al reddito che essi producevano realmente, in base alle dichiarazioni controllate dei proprietari, ed ha voluto, invece, adottare il sistema di colpire indiziarmente i terreni, in ragione della loro qualità, cioè della loro capacità di produzione, come suole praticarsi in Europa. Essa colpisce il vero profitto che si può ottenere dal suolo, data la estensione e produttività di ogni terreno: fertilità, acqua disponibile, coltivazioni cui sono adibiti i terreni, qualità dei pascoli, valore commerciale delle piante silvestri, vicinanza di centri di consumo, vie di comunicazione, mezzi di trasporto. Con tal metodo, sono maggiormente gravati i proprietari che utilizzano poco o nulla le buone qualità dei propri fondi: per quelli l'imposta rappresenta una forte percentuale dell'utile, mentre per gli altri proprietari rappresenta una debole percentuale.

A lato di tale diversificazione occulta, vi è quella palese, intenta allo stesso scopo di favorire, mediante l'esenzione, lo sviluppo della ricchezza fondiaria.⁽³⁾

(1) V. Seligman : *Essays*, citati, vol. II, pag. 309; per altri stati della Federazione Australiana v. pagina 311 e seguenti; per Canada e per la bibliografia v. Vol. I, pag. 151. Per lo stesso Canada (Isola del Principe Edoardo) v. la legge 26 Aprile 1911 modificante la legge d'imposta sui terreni. (*The Acts of the General Assembly of Prince Edward Island*, 1911, 1 George 5, ch. 3, pagina 4). Questa diversificazione appare diffusa nei paesi britannici o d'influenza inglese.

(2) Decreto pubblicato nel *Diario Oficial de los Estados Unidos Mexicanos*, n. 41, del 17 Giugno 1914. Pel decreto 8 Luglio 1914 (*Diario Oficial* n. 7, dell'8 Luglio), gli effetti di tale legge sono cominciati col 1 Gennaio 1915. Vedi il Regolamento 15 Giugno 1914 (*Diario Oficial*, n. 49 del 26 Giugno 1914).

(3) Sono esentati dal pagamento dell'imposta:

1. Tutti i fondi che si considerano come *piccole proprietà*, cioè quelli la cui estensione in ettari non supera quella indicata da un prospetto che distingue i diversi Stati (vedi anche circa queste differenze territoriali il num. 34) e in ciascuno di essi quattro qualità di terre.

2. Le terre nazionali e incolte o demaniali.

3. Le terre esenti per leggi speciali.

4. I fondi considerati come piccole proprietà, affittati o dati in colonia parziaria dal loro proprietario, sempre che il proprietario od il colono non ne posseggano altri in proprietà, in fitto, in colonia parziaria, in usufrutto o per altro titolo simile.

La legge in parola, con l'accennata diversificazione e con altre disposizioni, dimostra ch'essa non fu creata a scopo fiscale, bensì per conseguire indirettamente due scopi fondamentali della politica agraria del governo messicano: 1°) la migliore distribuzione della proprietà territoriale, promovendo la divisione degl'immensi latifondi attuali in piccole proprietà, e favorendo la colonizzazione dei campi; e 2°) l'aumento della produzione nazionale e un'utilizzazione più razionale delle terre. ⁽¹⁾ La generale tendenza, più o meno delineata, delle legislazioni degli Stati più civili di tutto il mondo a favorire e proteggere le piccole proprietà, il piccolo agricoltore, il così detto « bene di famiglia », ovunque dà luogo o prepara l'avvento ai favori fiscali della specie accennata.

30.^{bis} - Argentina. Provincia di Cordoba.⁽²⁾ — Il Parlamento di questa provincia approvò la legge del 31 agosto 1915, completata da un regolamento in data 18 dicembre, allo scopo di accordare delle esenzioni fiscali alle fabbriche di burro e di formaggio, per promuovere l'industria del latte, che si trova nel suo primo stadio di formazione, ma che può costituire una nuova fonte di ricchezza pel paese, tanto ricco di bestiame. Per orientare in tal senso gli sforzi della popolazione rurale, detta legge stabilisce che tutte le imprese, come latterie, fabbriche di burro, di formaggio ed altre, che si occupano della produzione dei latticini, siano esenti dalle imposte per un periodo di dieci anni. ⁽³⁾

31. - Stati Uniti d'America (Massachusetts). — Legge 2 Giu-

5. Le terre concesse dai proprietari, affittuari, o coloni parziari ai loro contadini a titolo gratuito, sempre che la loro estensione non superi quella che si prende a base della piccola proprietà.

6. I boschi o i monti di proprietà privata, la cui conservazione sia indispensabile per motivi di pubblica utilità, sempre che i proprietari relativi si obblighino espressamente, nello sfruttarli, ad accettare le disposizioni governative per la loro utilizzazione e conservazione.

- (1) *Bollettino mensile delle istituzioni economiche e sociali* (dell'Istituto Internazionale di Agricoltura - Roma) Novembre 1914, pag. 143 e seg. e *l'Annuaire internationale de législation agricole 1914*, dello stesso Istituto. Vedansi, per questa specie di diversificazione negli Stati Uniti d'America, i n. 67, 72.
- (2) *Revista de la Sociedad Rural de Cordoba*, 15ª annata, n. 311-12, Cordoba, novembre-dicembre 1915. *Bollettino Mensile delle Istituzioni Economiche e Sociali*, anno 7º, n. 9, settembre 1916, pagg. 124-125.
- (3) Tale esenzione comprende le imposte relative:
 - a) alla proprietà fondiaria, o alla parte di questa esclusivamente destinata alla fabbricazione dei detti prodotti;
 - b) alla vendita dei prodotti in tutto il territorio della provincia;
 - c) alle macchine, strumenti ed altri oggetti facenti parte dell'azienda;
 - d) alle patenti dei mediatori e agenti che si occupano esclusivamente della raccolta e vendita di questi prodotti.

Sono parimenti esenti dagli oneri fiscali, le case di commercio che si dedicano esclusivamente alla vendita del macchinario necessario all'industria del latte.

Per godere tali benefici, gl'interessati devono farne domanda al Ministero delle Finanze, indicando tutti gli estremi prescritti; la domanda verrà esaminata dal ricevitore locale delle imposte e da un ispettore del fisco di ciò incaricato, e verrà accolta dopo che un'ispezione fatta sul luogo avrà accertato l'esattezza delle dichiarazioni dell'interessato.

I caseifici cesseranno di godere dell'anzidetto trattamento di favore, se verranno utilizzati per altri fini o se la loro attività rimarrà sospesa per un periodo di 5 mesi. Durante il periodo dell'esenzione fiscale, essi resteranno naturalmente sottoposti alla sorveglianza degli agenti del fisco, che hanno il diritto d'ispezionarli e di farsi dare le notizie che riterranno necessarie.

gno 1914⁽¹⁾ concernente la classificazione e la tassazione dei terreni coperti di foreste od incolti:

« Art. 5. - I terreni classificati in forza di questa legge⁽²⁾ saranno esentati dalle imposte, eccettuate quelle stabilite dalla presente legge, ma essi saranno assoggettati alle quote speciali nella stessa proporzione e maniera degli altri terreni. I fabbricati che saranno edificati sui detti terreni saranno soggetti all'imposta in forza delle disposizioni del capitolo 490 delle leggi dell'anno 1909, come pure delle leggi che vi recheranno modificazioni ed aumenti ».

« Art. 6. - I terreni classificati in forza di questa legge saranno sottoposti alla contribuzione dei terreni forestali... esclusione fatta del valore di tutti i fabbricati e di tutti gli alberi che vi saranno piantati ».

« Art. 7. - I terreni classificati in forza di questa legge sotto la designazione di *lotto di foresta* (*Woodlot*) saranno sottoposti alla contribuzione forestale commutabile... »

La maniera ingegnosa con cui viene commisurata questa seconda contribuzione, conduce a colpire le foreste soltanto in ragione del valore dei tronchi di alberi esistenti al tempo del classamento, salve, dopo 5 anni, alcune riduzioni concernenti gli alberi che rappresenteranno un valore eguale od almeno non superiore del 10 % a quello dei tronchi preesistenti al tempo del classamento. Ciò che potrà condurre all'esenzione dell'imposta sui lotti di foresta ed al trattamento di semplice piantagione rimanendo soltanto la « contribuzione dei prodotti forestali », regolata dagli articoli 8 e seguenti. Pel tal modo, le nuove piantagioni sono incoraggiate da sgravi ed esenzioni dall'imposta normale; i tagli e gli sfruttamenti delle foreste sono aggravati da un'imposta particolare, accertata in modo rigoroso.⁽³⁾

31.^{bis} Wyoming. — Ancora negli Stati Uniti d'America, si può accennare all'esenzione dall'imposta accordata alle terre costituenti la dotazione delle scuole e vendute per contratto e così pure ai diritti dell'acquirente. ⁽⁴⁾

(1) Acts of 1914, ch. 598, p. 407, traduzione francese fatta da M. S. L. Salzedo nell'*Annuaire international de législation agricole*, 1914, (Istituto internazionale di Agricoltura in Roma), pagina 244 e seguenti.

(2) Si noti che, per l'art. 1, il classamento è volontario e mai obbligatorio per i proprietari.

(3) « Art. 12. - I terreni classati in forza di questa legge potranno essere ritirati dal classamento dai loro proprietari in ogni tempo, contro il pagamento... dell'ammontare della contribuzione dei terreni forestali e della contribuzione forestale commutabile che sarà dovuta per l'annata in corso, come per tutte le annate precedenti, come pure contro pagamento della contribuzione dei prodotti forestali sul valore dei tronchi di alberi posti sui detti terreni, come se essi alberi fossero stati abbattuti... Tutti gli alberi che saranno abbattuti nei tre anni che seguiranno la data di ritiro dal classamento saranno assoggettati alla contribuzione dei prodotti forestali, conformemente alle disposizioni di questa legge; e nel caso che l'ammontare della contribuzione così imposta venisse ad oltrepassare l'ammontare della contribuzione imposta e percepita al momento del ritiro, il proprietario sarà tenuto a pagare l'eccedenza... »

« Art. 25. - Le società costituite allo scopo di possedere terreni classati in forza delle disposizioni della presente legge saranno esentate dalle imposte in proporzione dell'ammontare del loro capitale azionario, che sarà effettivamente collocato e impiegato nell'industria forestale sopra terreni classati in forza delle disposizioni di questa legge ».

(4) Session Laws of Wyoming, 1915. Ch. 52, pag. 44. Vedasi il n. 71.

Ritroveremo in varie altre leggi la diversificazione intesa a favorire l'istruzione e l'educazione.⁽¹⁾

32. — Svizzera (Confederazione). — Il Codice Civile Svizzero⁽²⁾ contiene le seguenti disposizioni (oltre le leggi speciali) a favore del miglioramento del suolo :

L'art. 954 concede l'esenzione dalle tasse alle iscrizioni catastali che hanno attinenza con i miglioramenti del suolo o con la permuta di terreni effettuatasi in seguito all'arrotondamento della proprietà.

33. — Italia. — I citati esempi indicano una diversificazione intrinseca palese.

Peraltro, in Europa, molte imposte sui terreni giungono quasi allo stesso risultato dell'esenzione dei miglioramenti, solo mediante la stabilità assoluta del catasto, oppure solo mediante il divieto di nuove valutazioni entro un lungo periodo di tempo, cioè in via occulta, come si è accennato parlando dell'Alasia-Lorena. (N. 20).

Così gli articoli 35 e 36 della legge 1° Marzo 1886, sull'imposta fondiaria in *Italia*, dispongono che nessuna variazione si può introdurre nell'estimo dei terreni, se non sono trascorsi trenta anni dall'attuazione del catasto.

« Vi è un interesse maggiore di economia nazionale — diceva il relatore alla camera dei deputati sul disegno di questa legge — di lasciare respirare l'agricoltura, di non disturbarla o vessarla con estimi ripetuti a troppi brevi intervalli, di promuovere il miglioramento col premio di una temporanea immunità ». ⁽³⁾

34. - I. — Aggiungiamo altri esempi, per l'Italia, a quelli indicati ai N. 21 e 33. Nell'imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia, accanto alla diversificazione classica, che sarà esposta ai N. 147-162, vige anche la diversificazione lata, nella forma del primo gruppo; perchè sono esenti da tale imposta i redditi delle società di mutuo soccorso⁽⁴⁾, sono favorite le Casse di Risparmio⁽⁵⁾, i Monti di Pietà⁽⁶⁾, una Cassa pensione a favore dei medici condotti⁽⁷⁾, una Cassa nazionale di previdenza per l'invalidità e la vecchiaia agli operai⁽⁸⁾, le case popolari⁽⁹⁾, il Monte delle pensioni dei

(1) Vedansi i n. 40 (8); 84, I, 6; 110 (12); 131.

(2) Legge Federale del 10 Dicembre 1907.

(3) *Relazione Meschedaglia*, atti della *Camera dei Deputati, Legislaz. XV, I Sessione, stampato n. 54 A*; pagina 173. Per l'imposta sui fabbricati in Italia è previsto un periodo decennale, ma le revisioni hanno luogo irregolarmente a più lunghi periodi. Per altre diversificazioni in Italia, vedansi pel primo gruppo i n. 21, 34; pel terzo gruppo il n. 147.

(4) Art. 8 della legge 24 Agosto 1877, n. 4021 e art. 9 della legge 15 Aprile 1886, n. 3818 (Serie 3).

(5) Art. 61 della legge 24 Agosto 1877, n. 4021 e art. 21 della legge 15 Luglio 1888, n. 5546 (Serie 3), legge 11 Dicembre 1910, n. 855.

(6) Art. 1, 10 della legge 4 Maggio 1898, n. 169 e Art. 62 del regolamento 11 Maggio 1899, n. 189.

(7) Art. 1 della legge 14 Luglio 1898, n. 335.

(8) Legge 28 Luglio 1901, n. 387.

(9) Legge 31 Maggio 1903, n. 254.

maestri elementari⁽¹⁾ e dei segretari ed impiegati comunali⁽²⁾, le pensioni degli operai delle manifatture di tabacchi (monopolio di Stato)⁽³⁾, la pesca e i pescatori⁽⁴⁾, il credito fondario⁽⁵⁾ od agrario⁽⁶⁾, il riscatto dei canoni ed altri oneri reali⁽⁷⁾, le costruzioni di case economiche per i ferrovieri⁽⁸⁾, gli assegni ed indennità di spese e di vitalizi, i sussidi al personale ferroviario⁽⁹⁾ ed agli iscritti alla cassa nazionale di previdenza.⁽¹⁰⁾

Sono inoltre esenti: la dotazione di L. 3,250,000 stabilita a favore della Santa Sede⁽¹¹⁾; come per la legge d'imposta sui redditi di ricchezza mobile, sono esenti⁽¹²⁾ gli agenti diplomatici delle nazioni estere, gli agenti consolari non regnicoli, né naturalizzati (con certe restrizioni); i militari inferiori al grado di ufficiale per le loro competenze militari; la dotazione della Corona o gli appannaggi dei membri della Famiglia Reale⁽¹³⁾; il prestito autorizzato colla legge 8 Marzo 1855⁽¹⁴⁾ e gli interessi sui buoni del Tesoro e della rendita consolidata 3,50 per cento netto⁽¹⁵⁾; le vincite al lotto (si noti che lo Stato ridusse i premi delle vincite sul lotto pubblico, nello stesso tempo che sopprime l'imposta)⁽¹⁶⁾, gli assegni non superiori a L. 360 pagati dall'Amministrazione del Fondo per il Culto agli economi spirituali, durante la vacanza delle parrocchie.⁽¹⁷⁾ Inoltre, tutte le congrue che dovessero tassarsi per $\frac{30}{40}$ in categoria A², saranno invece tassate per $\frac{18}{40}$ in Categoria C.⁽¹⁸⁾ Infine, godono del minor carico d'imposta derivante dall'assimilazione alla Amministrazione dello Stato: la cassa di previdenza per gli impiegati del catasto e dei servizi tecnici di finanza⁽¹⁹⁾; per gli ufficiali giudiziari⁽²⁰⁾; per gli impiegati degli archivi notarili.⁽²¹⁾

II. — In questo primo gruppo di legislazioni troviamo la diversificazione singola, per via di esenzione, limitata, non solo nel tempo (esenzioni temporanee), ma anche nel territorio (esenzioni locali). Queste ultime sono giustificate dal fatto che, trovandosi le varie regioni dello Stato in condizioni

(1) Legge 2 Luglio 1903, n. 430.

(2) Legge 6 Marzo 1904, n. 88.

(3) Legge 16 Giugno 1904, n. 259.

(4) Legge 11 Luglio 1904, n. 378.

(5) Leggi 7 Luglio 1905, n. 349; 350; legge 22 Dicembre 1905, n. 592.

(6) Legge 29 Marzo 1906, n. 100.

(7) Legge 15 Luglio 1906, n. 441.

(8) Legge 4 Luglio 1907, n. 553 - Vedasi anche il § I, del seguente n. 36.

(9) Leggi 22 Aprile 1905, n. 137, e 7 Luglio 1907, n. 429.

(10) Legge 30 Maggio 1907.

(11) Legge 13 Maggio 1871, n. 214.

(12) Legge 24 Agosto 1877, n. 4021, art. 7.

(13) Legge 24 Agosto 1877, n. 4021, art. 8, per la Regia Guardia della Finanza, v. la legge 12 Luglio 1908, n. 427.

(14) Art. 8 della legge 24 Agosto 1877, n. 4021.

(15) Leggi 8 Agosto 1895, n. 498; 29 Giugno 1906, n. 262 e successive.

(16) Legge 20 Luglio 1891, n. 498.

(17) Legge 3 Novembre 1900, n. 454.

(18) Legge 4 Giugno 1899, n. 191. Vedasi il n. 147.

(19) Legge 7 Luglio 1902, n. 302.

(20) Legge 12 Dicembre 1907 n. 754. Per i loro proventi professionali sono favoriti dalla legge 19 Marzo 1911, n. 201.

(21) Legge 12 Dicembre 1907, n. 755.

economiche e sociali essenzialmente diverse, il legislatore cerca di adattare il carico dell'imposta alla capacità contributiva di ogni singola regione, oppure agli scopi che in essa vuol raggiungere.⁽¹⁾ Ne consegue che tutti i vari scopi finora accennati possono formare obbietto della diversificazione dell'imposta per regioni o territorio. Ciò si verifica in Italia, dove varie leggi accordano agevolanze speciali ad alcune provincie, sia per non aggravare troppo l'industria agricola dov'è poco sviluppata, sia per promuovere, nei paesi più bisognosi, miglioramenti di culture, rimboschimenti, opere idrauliche, stradali, bonifiche, sfruttamento di miniere o cave, esportazione, facilitazione del credito, creazione di nuove industrie tecnicamente organizzate, sviluppo di quelle esistenti, miglioramento delle abitazioni dei contadini. Tutti questi scopi perseguono molte leggi italiane.⁽²⁾

Queste differenze d'imposta tra l'una e l'altra parte del territorio di uno Stato non sono nuove, in Italia.

Nella Repubblica Fiorentina «nella ripartizione delle gravezze facevasi qualche differenza tra la città e il contado.... Lo stesso veniva osservato per le imposte straordinarie, che il Comune esigeva pei bisogni della guerra. Così, nel 1311, si ordina agli ufficiali delle leghe del contado di riscuotere l'imposta per soddisfare alle cavallate ed altri bisogni; e dal documento si conosce che nel contado la tassa era ripartita a ragione del quattro per cento, e in Firenze del due per cento».⁽³⁾

Insieme con i nobili, detti anche grandi e magnati, erano descritti nell'estimo del contado e sopratassati come questi, i cittadini che ordinariamente dimoravano nel contado, e che venivano chiamati cittadini *selvatici*; e ciò in compenso delle gabelle o imposizioni indirette, alle quali, stando fuori, si sottraevano.⁽⁴⁾ Una differenza di carico, si verificava fra cittadini e contadini nel calcolo dell'imposta fondiaria chiamata la «decima», perchè, se i cittadini pagavano L. 32, -, 6, i contadini pagavano lire 24, 18, 5, (Vedasi il N. 45).

(1) Vedansi gli esempi ai precedenti n. 23, 30 e 33. Circa la diversificazione a scopo coloniale, vedasi il n. 107. In alcuni Stati federali la diversificazione territoriale è vietata dalla Costituzione, come si è visto al n. 25. Vedansi anche i n. 67-72.

(2) a) Leggi 22 Luglio 1897, n. 317 e n. 319; 15 Luglio 1906, n. 333; 5 Luglio 1908, n. 404; 30 Giugno 1910, n. 361; 17 Luglio 1910, n. 492, sull'industria dello zolfo in Sicilia, e sugli agrumi.

b) Leggi 2 Agosto 1897, n. 382 e 28 Luglio 1902, n. 342; 14 Luglio 1907, n. 562, portanti provvedimenti per la Sardegna.

c) Legge 26 Giugno 1902, n. 245, per l'acquedotto Pugliese e la silvicoltura sul bacino del Sele.

d) Legge 31 Marzo 1904, n. 140, per la Basilicata.

e) Legge 8 Luglio 1904, n. 351, pel risorgimento economico di Napoli.

f) Legge 25 Giugno 1906, n. 255, a favore della Calabria.

g) Legge 15 Luglio 1906, n. 383, a favore delle provincie meridionali, della Sicilia e della Sardegna.

h) Legge 20 Febbraio 1899, n. 53, a favore dei Comuni danneggiati dal terremoto del 1898. Legge 18 Agosto 1902, n. 356 e decreto 11 Settembre 1910, n. 767, a favore degli stessi Comuni.

i) Legge 19 Luglio 1906, n. 390, a favore dei danneggiati dall'eruzione del Vesuvio dell'Aprile 1906.

j) Legge 5 Aprile 1908, n. 261, a favore di opere pubbliche nella Somalia Italiana e nell'Eritrea.

m) Legge 17 Luglio 1910, n. 491, a favore del bonificamento dell'Agro romano.

(3) C. Canestrini: *La Scienza e l'Arte di Stato della Repubblica Fiorentina*, Firenze, 1862, pag. 28-29.

(4) Ibidem, pag. 36.

Sull'argomento della diversificazione per territori, osserveremo qualche altro caso tipico. (N. 43).

Dagli esempi citati si rileva che la diversificazione può essere anche permanente o temporanea; generale o locale (territoriale).

35. - Francia. — In Francia ritroviamo la diversificazione mediante la stabilità dell'estimo osservata in Italia (n. 33), poichè la valutazione dell'estimo delle terre, che prima era immutabile, ora ha luogo ogni 20 anni. (1) Nel merito di questa specie di differenziazione, è opportuno aver presente che, nell'impero Indo-Britannico testè citato (2), si effettua anche una ulteriore differenziazione tra le Province Centrali, Burma, e il Punjab, dove la revisione catastale si fa ogni 20 anni (salvo nei distretti Cis-Sutlej di quest'ultima provincia, ov'è adottato il termine di 30 anni) e l'Assam, dove sono permessi anche periodi più brevi. La *resolution* del Governo dell'India, emanata nel 1902, così spiega tali differenze: «Quando (cioè nei paesi in cui) la terra è completamente messa a coltura, quando i fitti sono giusti e la produzione agricola non è esposta a forti sbalzi, basta che le imposte governative siano sistemate una volta ogni 30 anni, cioè: una volta durante la vita di ogni generazione. Quando (cioè nei paesi dove) dominino condizioni diverse, quando vi siano molti terreni tuttora incolti, fitti bassi e coltivazioni oscillanti, ovvero quando si presenti un rapido sviluppo delle risorse locali, in seguito a costruzioni di strade, di ferrovie o di canali, ad un aumento di popolazione o a rialzo di prezzi, il rinvio della sistemazione a sì lunga scadenza è insieme dannoso per la popolazione, la quale si trova impotente a sopportare lo sforzo di un forte rialzo dell'imposta, ed ingiusto per il contribuente delle imposte in genere, al quale è temporaneamente tolta un'aggiunzione di entrate cui ha legittimamente diritto». Anzi, per tal modo si esercita un atto di parziale confisca a danno dei possessori del terreno, in cui l'esenzione viene abolita. (3)

E la sovrimposta locale, *Local Boards*, non può eccedere date percentuali massime dell'imposta originaria o principale, fissate secondo i paesi, allo scopo di evitare il disagio determinato, nel caso della revisione catastale, da un improvviso forte aumento dell'imposta fissata. In tutte le provincie sono state emanate norme per ripartire progressivamente gli aumenti sopra una serie di anni. (4)

In Francia (come in Italia ed in altri Stati), simile inconveniente di un forte aumento di estimo intollerabile e ingiusto, quando giunge improvviso, non è considerato, la revisione ha luogo a lunghissimi periodi; mentre se l'estimo diminuisce stabilmente o notevolmente, i proprietari possono chiedere una riduzione d'imposta. (5)

(1) Art. 7 della legge 29 Marzo 1914.

(2) V. il n. 23

(3) Vedasi Broglio, - Op. cit., Vol. II, pag. 151.

(4) Frank Noyce. Op. cit., I. c., pag. 142.

(5) Articolo 18 della citata legge 29 Marzo 1914.

In *Alsazia Lorena* non è stabilito alcun termine per la revisione catastale.⁽¹⁾

36. — Contribuzione Fondiaria delle proprietà non fabbricate (imposta sui terreni) in Francia.

L'articolo 30 della legge 29 Marzo 1914 dispone :

« Sono mantenute in vigore le disposizioni legislative concernenti l'imposta fondiaria, che non sono contrarie alla presente legge.... ».

Fra queste disposizioni legislative ancora in vigore, si trova la seguente:⁽²⁾

« Esenzione temporanea dei terreni piantati per la prima volta o ri-piantati a vigna, nei dipartimenti colpiti da fillossera, e dei terreni dissodati, ulteriormente piantati o seminati a bosco ».⁽³⁾

Inoltre, lo stesso articolo 30 dispone:

« Gli sgravi seguenti sono accordati sulle contribuzioni fondiarie delle proprietà non fabbricate. Parte dello Stato: alle quote di 8 franchi e al disotto, uniche e sommate, sgravio totale; alle quote di fr. 8,01 - 16 uniche e sommate, sgravio uniformemente fisso a fr. 8. Questi sgravi non potranno essere accordati che a proprietari coltivanti per loro proprio conto e per le sole terre di cui essi sono, in pari tempo, coltivatori e proprietari. Tali sgravi non dovranno essere accordati che ai contribuenti, i quali non pagano più di 20 fr.⁽⁴⁾ per la parte spettante allo Stato, sulla contribuzione personale-mobiliare, alla quale essi sono sottoposti nelle loro varie residenze ».

Questa particolare diversificazione, che favorisce il piccolo coltivatore delle proprie terre, è una combinazione del principio dell'esenzione del minimo di esistenza, col principio della diversificazione dei redditi del puro lavoro; essa ha trovato specialmente sviluppo in Inghilterra, ma tende a diffondersi anche fuori di Europa, pel bisogno generalmente sentito di favorire la piccola proprietà terriera e lavoratrice.

La legge francese ha voluto riservare lo sgravio « ai proprietari che coltivano essi stessi il suolo, che loro appartiene, e pei quali la terra costituisce, in certa maniera, un istromento di lavoro ».

Anche le leggi 12 Aprile 1906 e 10 Aprile 1908⁽⁵⁾ sviluppano, in

(1) V. i. 18.

(2) Relazione del Senatore Aimond, 27 Novembre 1913, *Journal Officiel*, 1913. Sénat, Doc. Parl. n. 438.

(3) Lo stesso scopo si può raggiungere con la diversificazione del terzo gruppo, distinguendo più categorie di colture, con aliquote diverse. Caratteristico è il modo come ciò avviene nella Reggenza di Tunisi, dove vige l'imposta *achour* dei cereali. Secondo il decreto 31 Dicembre 1910, (*Journal Officiel Tunisien*), le coltivazioni eseguite con l'*aratro francese*, su terre interamente dissodate, godono il beneficio del premio culturale dei 9/10 dell'ammontare dell'*achour* che colpisce le coltivazioni ordinarie, (V. anche l'art. 7, dell'arresto del Direttore delle Finanze, 18 Marzo 1911, nel *Journal Officiel Tunisien*, n. 22 del 18 Marzo 1911). V. il n. 64.

(4) V. i n. 135-137.

(5) V. nel *Bulletin de statistique et de législation comparée*, (Ministère des Finances), Paris, 1908, vol. I pag. 395.

Francia, tale concetto, accordando esenzioni dalle imposte dirette alla piccola proprietà, oltre che alle case a buon mercato.

37. - Belgio. — La costituzione del 7 Febbraio 1831, nel titolo IV, relativo alle finanze, dispone:

« Art. 112. Non può esservi privilegio in materia d'imposta. Nessuna eccezione o mitigazione d'imposta può essere stabilita, fuorchè da una legge ».

« Art. 113. Nulla è innovato nel regime attualmente esistente dei *polders* e dei *Wateringen* ».⁽¹⁾

Mentre l'art. 112, afferma la costituzionalità della diversificazione in senso lato, l'articolo 113, ne offre un esempio, concernente l'incoraggiamento dei coltivatori di terreni soggetti ad inondazioni.⁽²⁾

Un esempio della tendenza odierna della legislazione belga a favorire con la diversificazione taluni scopi economico-sociali è dato dall'esonero delle società cooperative da alcune imposte e tasse.

38. - Danimarca. — La legge 31 Marzo 1900 (d'ordine sociale) esenta dall'imposta sui fabbricati gli artigiani delle campagne, i quali esercitano i loro lavori senz'altra assistenza che quella delle loro mogli e dei loro figli. La legge esenta da tale imposta anche i coltivatori sul territorio delle città, purchè non esercitino altra professione.

39. - Alsazia-Lorena. — Imposta sui fabbricati (*Gebäudesteuer*).

Per il § 42 della legge 6 Aprile 1892, non sono sottoposti alla valutazione molti fabbricati con destinazioni speciali.⁽³⁾

Tale articolo, che offre un esempio dei numerosi scopi della diversificazione ed anche degli eccessi di applicazione del suo principio, è completato da altra disposizione, la quale offre un esempio della combinazione

(1) I *polders* sono terreni inferiori al livello delle alte maree, messi a coltura, nel Belgio, come in Olanda, grazie ad un sapiente sistema di dighe. I *wateringen* sono consorzi idraulici formati tra i proprietari di questi terreni, per i necessari lavori di difesa, e in ambedue gli Stati hanno tanta importanza che se ne occupano le rispettive Costituzioni.

(L. Palma: *Le Costituzioni dei popoli liberi*), Cap. III, (Nella *Bibl. di Scienze politiche* del Brunnialti, Vol. II, pag. 653, Torino 1894).

(2) Vedansi altre disposizioni statutarie ai n. 67, 72.

(3) Sono esenti:

1. I fabbricati che sono di proprietà dell'Imperatore.

2. I fabbricati senza reddito, che appartengono all'Impero, all'Alsazia-Lorena, ai dipartimenti ed ai Comuni e che sono destinati ad un servizio pubblico, od anche all'istruzione pubblica, quand'anche essi contengano alloggi di servizio;

3. I fabbricati adibiti al servizio del culto delle comunità religiose d'un culto riconosciuto dallo Stato, come anche i seminari diocesani;

4. I palazzi vescovili, i presbiteri o gli alloggi di altre persone del Culto, al pari delle case del personale delle comunità religiose d'uno dei culti riconosciuti dalla legge, fintanto che questi immobili non sono locati;

5. Gli stabilimenti di beneficenza, gli orfanotrofi, gli ospedali appartenenti a pubbliche corporazioni;

6. Gli stabilimenti privati d'istruzione superiore pubblica, riconosciuti dallo Stato;

7. I fabbricati disabitati, del pari che i fabbricati che sono da considerare come indipendenti, quali le cantine, i granai, rimesse, aie, scuderie, ecc. adibiti esclusivamente all'esercizio agricolo e specialmente quelli che sono destinati al ricovero dei raccolti, del bestiame e degli strumenti necessari a simili imprese;

8. I fabbricati non occupati, che servono a lavori d'irrigazione e di prosciugamento.

dei due mezzi palesi di diversificazione: l'esenzione e la variazione delle aliquote. (V. n. 4-6).

Infatti, il § 2 della legge 14 Luglio 1895, dispone:

« Sono esenti da imposta tutti i fabbricati che, secondo il § 42 della « legge 6 Aprile 1892, modificante quella del 31 Marzo 1884, sulla revisione del catasto, sulla perequazione dell'imposta fondiaria, e sulla conservazione del catasto, non sono sottoposti alla valutazione ».

« I fabbricati non imponibili, nei quali si trovano alloggi di servizio, « sono sottoposti alla imposta sui fabbricati, in ragione del valore redditizio « di tali alloggi. I proprietari di questi fabbricati hanno il diritto di farsi « rimborsare l'imposta dai detentori degli alloggi di servizio ».

E la legge del 13 Luglio 1901, soggiunge:

« § 3. Imposta sulla proprietà fabbricata. L'aliquota del 4,50% del valore usufruttuario fissato in virtù della legge del 14 Luglio 1895, § 4, al. 1, relativa all'imposta sui fabbricati (*Bollettino delle leggi*, pag. 33) è ridotta al 4%.

« L'aliquota dell'imposta sui fabbricati per gli alloggi di servizio (§ 4, al. 2, 3 della legge precitata) è fissata nel 2½ per cento del valore usufruttuario dell'alloggio di servizio ». (Vedasi anche l'esempio al n. 110).

40. - Spagna. — Per quanto concerne gli eccessi della diversificazione, che, sotto la forma di esenzioni, si sono testè riscontrati nell'*Alsazia-Lorena*, essi appaiono ancora più pronunciati, nella Spagna, nelle seguenti *Leggi sull'imposta fondiaria*, del 29 Dicembre 1910⁽¹⁾ e del 12 Giugno 1911⁽²⁾:

§ 2 della legge del 1910: « I tassi medi di ripartizione (fra la proprietà rustica, da una parte, e la proprietà urbana, dall'altra) conserveranno fra di loro la stessa differenza di 1,75%, ch'esiste tra i tassi massimi rispettivi ».

« Art. 14. Sono esenti in modo assoluto e permanente dall'imposta fondiaria i beni qui sotto enumerati:....

2. - Le abitazioni appartenenti a Governi stranieri e che sono occupati dagli ambasciatori di tali Governi, a condizione che gli ambasciatori o ministri spagnuoli godano la stessa esenzione nei corrispondenti paesi;

3. - Le chiese cattoliche;....

5. - Gli edifici adibiti ad uso di ospedale, ospizio, asilo, prigione, casa di correzione, stabilimenti di beneficenza locale o generale, granai pubblici, monti di pietà, patronato di Stato, a condizione ch'essi non siano produttivi di alcun reddito in favore delle persone che ne hanno la proprietà privata;

6. - I terreni o fabbricati non produttivi di reddito, nei Comuni cui appartengono, come pure i palazzi comunali, non produttivi di reddito....

(1) Riportata nella *Gaceta de Madrid* del 30 Dicembre 1910.

(2) Riportata nella *Gaceta de Madrid* del 12 Giugno 1911.

8. - I terreni appartenenti a provincie o Comuni, come pure gli edifici esistenti su questi terreni, a condizione ch'essi siano adibiti all'istruzione pubblica o ad esperienze agricole effettuate per conto delle Provincie o dei Comuni;⁽¹⁾

9. - I beni contemplati dalla legge organica dell'Istituto Nazionale di Previdenza, in data 27 Febbraio 1908;

10. - I palazzi, edifici, giardini, ed altri beni che costituiscono il patrimonio della Corona;

11. - Gli edifici, corti e giardini adibiti al servizio delle chiese cattoliche od all'abitazione ed uso dei vescovi ed altri membri del clero;

12. - I grandi seminari;

13. - Le vie pubbliche, ponti e canali di navigazione od irrigazione costruiti da imprese private (*sotto speciali condizioni*);

14. - I terreni occupati da miniere, comprese le saline (*sotto speciali condizioni*);

15. - I terreni occupati da ferrovie d'interesse generale o locale, e i fabbricati posti su tali terreni e che servono per stazioni o magazzini od altri usi necessari all'esercizio delle ferrovie (esclusi in generale gli alberghi presso le stazioni, le case degl'impiegati, gli uffici di direzione e le officine)». ⁽²⁾

41. - Austria (Impero). — Legge 28 Dicembre 1911 ⁽³⁾ concernente le facilitazioni in materia d'imposta per le nuove costruzioni, aggiunte, superedificazioni e modificazioni di costruzioni *in generale* e di costruzioni per piccoli appartamenti *in particolare*.

In questa forma di diversificazione rientrano le esenzioni, spesso differenziate, accordate da moltissime recenti leggi, di vari Stati, sulle abitazioni operaie, o d'impiegati, o popolari o a buon mercato, riportate o citate con diligenza nelle annate 1911 e seguenti dell'*Annuaire international de législation agricole*, edito dall'*Istituto Internazionale di Agricoltura* in Roma.

In Italia sono favorite le costruzioni rurali e quelle civili in modo differente. Sono esenti da qualunque tributo governativo e comunale i nuovi centri di popolazione, in Sardegna, non inferiori ai 50 abitanti, che si costituiscono di nuovo⁽⁴⁾; e così pure i nuovi centri di colonizzazione agraria costituiti nell'Agro Romano sono esenti per 20 anni da ogni tributo governativo o locale,⁽⁵⁾ e ciò indipendentemente dalla esenzione per 20 anni dei terreni bonificati.⁽⁶⁾

(1) Sulla portata del n. 8, dell'art. 14, vedasi il *Real Orden* 20 Novembre 1914 nella *Gaceta de Madrid*, n. 346, del 12 Dicembre 1914.

(2) Per la diversificazione del terzo gruppo, in Spagna, vedasi il n. 84.

(3) *Reichsgesetzblatt*, n. 242. Vedi anche l'ordinanza del 28 Giugno 1912, n. 162, del Ministero delle Finanze, d'accordo col Ministero dei lavori Pubblici. (*Reichsgesetzblatt*, L. XVII, Stuck, 13 Agosto 1912).

(4) Art. 12, legge 15 Agosto 1897, n. 382.

(5) Art. 2 legge 17 luglio 1910, n. 491.

(6) Legge 22 marzo 1900, n. 195, art. 57; e Decreto 1 ottobre 1916 n. 1342.

Esenzioni decennali, talora prorogate, sono accordate alle case civili popolari,⁽¹⁾ ed anche agl'interessi dei mutui fatti per costruirle.⁽²⁾ Furono altresì esentate dall'imposta sui fabbricati le opere di risanamento della città di Napoli, Torino e Bologna, e le costruzioni per l'acquedotto pugliese.⁽³⁾

42. - Turchia. — Legge 14 Giugno 1910 d'imposta sui fabbricati.⁽⁴⁾

Le seguenti disposizioni fanno rassomigliare taluni concetti di questa legge, a quella italiana (N. 163): somiglianza che in maggior grado si verifica tra le Costituzioni dei due Paesi. (V. n. 99):

a) L'imposta ottomana colpisce i fabbricati in base al valore locativo o reddito lordo, con l'aliquota del 12 %: però è accordata la detrazione di $\frac{1}{4}$ dal reddito lordo ai soli edifici per fabbriche, opifici, per case in legno, che servono di abitazione al proprietario.⁽⁵⁾ Ali Namic è fautore di una diversificazione più estesa, mediante detrazioni varie per tutte le costruzioni e fissate da una commissione di periti.

b) È ammesso lo sgravio per inattività degli opifici che dati almeno da un anno, mediante la deduzione del 75 % dal reddito (art. 12 della legge).

c) Per l'art. 4, sono esenti in modo permanente, fra gli altri, i fabbricati destinati ad istituzioni di beneficenza, od a stabilimenti di pubblica istruzione autorizzati dal Governo (se non sono dati in locazione). Per l'art. 7, sono esenti temporaneamente: le nuove costruzioni in pietra per due anni; le nuove costruzioni di emigranti per 5 anni;⁽⁶⁾ le nuove costruzioni di tribù nomadi.

43. - Cina. — Al contrario che in Italia ed in altri paesi, dove si concedono attenuazioni territoriali (n. 34 II), in Cina, prima che scoppiasse la rivoluzione ultima, la dinastia Man-tchoe, fin da quando era salita al potere, aveva sovrimposto una parte della provincia di Kyang-sou, perchè questa si era mostrata fedelissima alla precedente dinastia.⁽⁷⁾ Somiglia questa diversificazione a quella che aveva luogo, negli antichi tempi, a danno dei paesi conquistati, per opera dei vincitori.⁽⁸⁾

44. - Diversificazioni locali. — Il Montyon osserva in proposito, relativamente alla Francia: « L'ineguaglianza che deriva da un'esenzione assoluta o da una composizione convenzionale, ordinariamente fondavasi sugli originali titoli della riunione di alcune parti dello Stato al Corpo della Monarchia,

(1) Legge 19 luglio 1914, n. 727.

(2) Legge 27 febbraio 1908, n. 89; e Decreto 18 gennaio 1917, n. 102.

(3) V. il n. 163.

(4) Ali Namic: *L'impôt foncier sur la propriété*, (Costantinople, 1909).

(5) Circa la minore imposta sul valore d'uso consumato dal proprietario, si può supporre che sia giustificata dalla impossibilità di ripercuotere il carico. (V. n. 162, nota).

(6) E questa una diversificazione con scopo contrario a quella contro gli stranieri. (N. 54).

(7) D'Escayrac de Lauture, nel *Moniteur* del 26 Agosto 1860, citato dal De Parieu, nel *Trattato delle imposte*, I. c., pag. 139.

(8) Vedasi al precedente n. 35 le diversificazioni territoriali nell'Impero Indo-Britannico. V. anche il n. 34, b.

perché lo Stato francese non aveva acquistato che successivamente tutta la estensione che ebbe ai tempi della rivoluzione.⁽¹⁾

... Per quanto rispettabili e sacre fossero in origine le concessioni fatte a talune parti dello Stato, l'ineguaglianza di trattamento che deriva da queste concessioni, poteva prendere le apparenze di un'ingiustizia legalizzata, e qualche volta ne aveva gli effetti. ... Bisogna tuttavia riconoscere che alcune di queste ineguaglianze erano protette ed ordinate da considerazioni indipendenti da patti nazionali; ed erano indicate ed esatte per la natura del suolo, per la posizione delle contrade, per interessi politici. Nei Cantoni in cui il suolo dava abbondantemente e permetteva di raccogliere con facilità le derrate, che la finanza vendeva ad alto prezzo, bisognava che la legge del fisco cedesse a quella della natura. Le provincie di frontiera, esposte al passaggio ed alla residenza di molte truppe, il che formava un pesantissimo aggravio, dovevano essere indennizzate, per mezzo della moderazione di altre imposte; quelle, fra tali provincie, che si trovavano esposte all'invasione del nemico, o imbarazzate nei loro opifici per il timore di frodolenti relazioni con l'estero, avevano pure diritto a un compenso; infine, quando queste provincie erano vicine a Stati in cui le tasse fossero molto inferiori, sia perché questi paesi, per la loro posizione, non fossero costretti a grandi spese di sicurezza, sia perché i loro debiti fossero minori, sia perché il loro regime fosse più economico, siccome era da temere che il cittadino passasse in un paese in cui gli si prometteva una sorte migliore, così la politica richiedeva dalla finanza una restrizione d'imposta». ⁽²⁾

Notisi che la costituzione federale degli Stati Uniti d'America prescrive che le imposte siano le stesse in tutti gli Stati.⁽³⁾

La diversificazione territoriale che in taluni paesi assume una grande importanza (nella Gran Bretagna vi è la questione delle relazioni finanziarie tra l'Inghilterra e l'Irlanda e la Sez. 148 dell'Act 22 Giugno 1842 esenta il suolo e l'industria dell'Irlanda appartenenti ad Irlandesi) non presenta il problema tecnico che stiamo studiando, e perciò viene qui accennata solo per completare il quadro degli scopi della diversificazione, e per dimostrare la sua importanza nella scienza e nell'arte della Finanza Pubblica.

Come si è accennato, qualche costituzione moderna sembra escludere la diversificazione territoriale (N. 150), col disporre che l'imposta diretta debba essere proporzionalmente eguale in tutto il territorio nazionale. Ciò s'intende riferire al territorio Nazionale, escluso quello Coloniale, perché

(1) Indipendentemente dalle convenzioni, i territori annessi hanno capacità contributiva e bisogni politico-sociali disparati, che giustificano la diversificazione dell'imposta. Tale è il caso dell'Italia, nei tempi presenti.

(2) Montyon (Baron de): *Quelle influence ont les diverses Espèces d'impôts sur la Moralité, l'Activité, et l'Industrie des Peuples*, 1808, Cap. III, Sez. III; n. IV. Vedasi il N.º 36, III, circa i redditi che possono sottrarsi all'imposta.

(3) Sezione 8 della Costituzione 17 Settembre 1787. E così la sez. 4 dell'art. IX della Costituzione dello Stato di Nebraska vieta l'esenzione di contee, città, comuni, borghi.

vi è una ragione tutta speciale per diversificare il carico d'imposta tra il territorio dello Stato e quello delle sue colonie.

Infatti, trovasi spesso attuata quest' ultima diversificazione. Ragioni speciali la giustificano per tutte le colonie, in misura varia per ciascuna di esse, come risulta, ad esempio, per l'imposta fondiaria nelle colonie francesi dell' Algeria, della Guiana e delle Antille,⁽¹⁾ per quella inglese dell' India.⁽²⁾

Il Leroy-Beaulieu osserva che i coloni devono spesso sostenere una somma d'imposte assai più alta di quella sostenuta dagli abitanti della Metropoli,⁽³⁾ mentre egli ritiene che, se le spese sono molto forti, i redditi sono molto meschini in una giovane colonia, sicché le imposte devono essere singolarmente moderate, per non nuocere al progresso della coltivazione.⁽⁴⁾

45. - Antico Stato di Firenze. — Per dimostrare come la diversificazione intrinseca palese possa anche nell'imposta singola coordinarsi con una diversificazione ulteriore e meno palese, possiamo, ancora una volta⁽⁵⁾, ricordare una legislazione oggi scomparsa, ma che servì di modello a legislazioni europee ancora esistenti. Nell' antico Stato di Firenze, nel Secolo XVI, al tempo del principato che governava in nome di Leone X, (il quale con bolla del 1516 concesse che venissero assoggettati alla « decima » [imposta fondiaria] anche gli ecclesiastici, che n' erano stati prima esenti), la « decima » colpiva i terreni, le case ed altri edifici nella misura seguente. Per la decima di uno stesso podere pagavano :

Il possessore cittadino	Lire 32,—,— ⁽⁶⁾
Il possessore contadino	» 24,18, 5
Il possessore ecclesiastico	» 25, 9, 2
Il mezzaiolo	» 3, 7, 8

Per gli schiarimenti vedasi il Canestrini.⁽⁷⁾

Così il concetto e lo scopo della diversificazione a favore del mezzadro di fronte ai possessori dei terreni, come il mezzo di facilitare tale diversificazione fu imitato dalla legge italiana dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile.⁽⁸⁾ In Italia il colono paga, qualunque sia il suo profitto, la quota fissa del 5 % dell'imposta prediale governativa principale che colpisce il fondo, mentre l'affittuario paga l'imposta sul suo profitto effettivo e perciò in misura più gravosa.

(1) Questo argomento è discusso dal Prof. Paolo Leroy-Beaulieu: *La Colonizzazione presso i popoli moderni*, parte I, Libro II, Cap. VII, pag. 330; Cap. IX, pag. 428, cap. 5, pag. 142; parte II, Libro II, Cap. II, pag. 648, (nella *Rib. di Scienze Politiche e amministrative*, Vol. IX, Serie II).

(2) Lo stesso, ivi, pag. 536. V. anche il n. 107.

(3) P. Leroy-Beaulieu, Op. cit, pag. 643 e seg. Fa eccezione per le Antille francesi.

(4) Lo stesso, pag. 602.

(5) V. n. 34, a pag. 49.

(6) Pagava di più, perchè godeva i benefici e gli utili della cittadinanza.

(7) Gius. Canestrini, Op. Cit. pag. 374-385.

(8) Art. 9 della legge 11 Agosto 1870, n. 5784, riportato nell' art. 9 del testo unico 24 Agosto 1877, n. 4021.

45.^{ba} - Uruguay. — In data del 14 gennaio 1916 il Parlamento di questa Repubblica approvò due leggi, l'una d'imposta, l'altra di sovrimposta fondiaria.

I. — La prima⁽¹⁾ distingue i terreni rurali da quelli urbani.

a) *Terreni rurali.* — L'imposta colpisce il valore, *escluse le migliori*, per incoraggiarle, con le seguenti due aliquote, intese a favorire la piccola proprietà rurale:

1) 4 ‰, se il valore non supera 2500 pesos di un unico fondo rustico del proprietario.

2) 4 1/2 ‰ se il valore è superiore.

b) *Zone urbane e suburbane.* — L'imposta colpisce nel valore del terreno *anche le migliori* coll' aliquota del 6 1/2 ‰ (art. 1).

Tale differenziazione si accentua coll'art. 3, perchè dell'imposta della categoria A, solo il 3 ‰ va allo Stato e il 2 ‰ è speso in miglioramenti locali; mentre della categ. B il 5 ‰ va allo Stato e solo l'1 ‰ è speso nel dipartimento. Infine altra diversificazione territoriale deriva dall'esclusione del dipartimento di Montevideo.

II. — La seconda legge⁽²⁾ raddoppia l'imposta anzidetta a carico dei proprietari non domiciliati nel territorio della Repubblica, oppure assenti da più d'un anno, salve alcune eccezioni. Anche il Ministro delle finanze dichiarò che lo scopo della sovrimposta si è *di colpire il proprietario assente, per il danno economico che reca al paese, affittando i suoi fondi a terze persone, che li mettono in valore con i propri capitali*⁽³⁾.

46. - Pregi e difetti del primo gruppo. — La grande diffusione del sistema di diversificazione di questo primo gruppo dipende dalla diffusione delle imposte singole, dalle quali la diversificazione deriva anche i pregi ed i difetti.

Il Leroy-Beaulieu, esponendo i pregi dell'imposizione molteplice, la chiama « un sistema di contrappesi »;⁽⁴⁾ ma si potrebbe chiamarla *un sistema di diversificazione*. In tal senso, il Sax⁽⁵⁾ rileva che l'imposizione ormai non è pensabile, se non come un ben combinato sistema di varie specie d'imposte.

Così ad esempio, nel sistema tributario fondato su molteplici imposte, la diversificazione dei redditi deriva da un sistema talmente difforme e complicato d'imposte singole, da renderne poco precisabili i reciproci rapporti, le proporzioni relative e gli effetti, mal definita quindi la graduazione generale dei carichi. In vero, la diversificazione occulta o palese, intrinseca od

(1) *Ley de Contribución Inmobiliaria para los Departamentos del Litoral é Interior* (Diario Oficial, n. 3018).

(2) *Recargo de la Contribución Inmobiliaria a los propietarios no domiciliados en el País* (Diario Oficial, n. 3029).

(3) *Boletín del Ministerio de Hacienda*, 11 Marzo 1916.

(4) Paolo Leroy-Beaulieu: *Trattato di Economia Politica*, Parte VIII, Cap. III, n. 820, nella *Bibl. dell'Economista*, Serie IV, Vol. IX, Parte II, pag. 975.

(5) Sax: *Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, Cap. VI, 84.

estrinseca, permanente o temporanea, generale o locale, preordinata o spontanea, di un'imposta singola difficilmente coincide con quella di altra imposta singola, perchè la loro natura diversa dà luogo ad effetti diversi di valutazione, di ripercussioni, incidenze, elisioni, anche quando il legislatore si sia proposto un identico risultato ed abbia preordinati mezzi analoghi di diversificazione. Questa dunque, tende sempre a variare fra due imposte singole; ma non è possibile, in tal caso, stabilirne la differenza, essendo troppi gli elementi di disparità tra le varie imposte singole: disparità di base, di modo e tempo di valutazione, di procedura, di organi di accertamento, le quali impediscono la comparazione esatta di due imposte singole.

Questo inconveniente si attenua nelle imposte coordinate formalmente, in modo materiale.

47. - Imposte coordinate. — Si è osservato⁽¹⁾ qualche esempio, relativo al primo gruppo, di diversificazione lata intrinseca ed estrinseca, palese ed occulta, locale e generale, temporanea e permanente, la quale, in teoria, è sempre concettualmente simile a quella classica del terzo gruppo, e solo ne differisce nei particolari e nella forma. Ma in questo stesso primo gruppo rientra un altro esempio di diversificazione in senso lato, la quale anche nella forma, non differisce molto dall'altra in senso ristretto o classico.

Vi sono, infatti, legislazioni che adottano bensì, varie imposte singole, ma non del tutto distinte, separate ed indipendenti, anzi collegate fra di loro e coordinate su uno o più elementi comuni. Vale a dire, una stessa unica legge regola imposte singole sostanzialmente diverse per soggetto imponibile, base d'imposizione, aliquote, metodo di accertamento e via dicendo: però queste varie imposte hanno in comune alcune norme ed organi di accertamento, talune disposizioni procedurali, reciproche limitazioni e reciproci aiuti: di modo che riesce meno arduo conoscere le proporzioni relative di carico effettivo risultante dalle imposte singole così coordinate. Si ha, nella forma, un'imposta plurima, cioè unica su vari prodotti, ma nella sostanza si ha un aggruppamento d'imposte singole coordinate tra di loro.

Di questa natura è la diversificazione risultante dalla legge Austriaca sulle imposte personali dirette del 25 Ottobre 1896, n. 220, modificata dalla legge 23 Gennaio 1914, n. 13.

L'economia generale di questa legge consiste nel distinguere quattro singole imposte del tutto diverse corrispondenti a quattro categorie principali di redditi, alle quali si applicano regole differenti d'imposizione ed aliquote speciali, cioè:

1. - Imposta generale sull'industria.
2. - Imposta speciale sulle imprese soggette a pubblica resa di conto.
3. - Imposta sugli interessi e rendite.
4. - Imposta sugli stipendi.⁽²⁾

(1) Vedansi specialmente i n. 18 a 22; 34.

(2) Vedasi peraltro il n. 63.

Questo tipo di diversificazione, benchè appartenga anch'esso al primo gruppo di legislazioni, pure è affine alla diversificazione del terzo gruppo ed è perciò alquanto più chiaro ed evidente nel suo complesso, e più perfetto nella forma.

CAPITOLO III.

Imposte di sovrapposizione.

48. - Secondo gruppo di legislazioni. — Una forma *tutta speciale* di diversificazione estrinseca fra imposte, consiste nel prelevarne una particolare su alcuni dei redditi già soggetti ad altre imposte. Questo metodo di *sovrapposizione* distingue il *secondo gruppo di legislazioni*, nel quale la diversificazione è raggiunta in modo non meno definito e preciso che nel primo gruppo, però limitatamente ad una sola distinzione.

Se, dove esiste un'imposta generale sui redditi di ogni natura, o varie imposte singole su tutti i prodotti del capitale e del lavoro, viene istituita un'imposta complementare, ad esempio sul capitale, i redditi da questo derivanti sono colpiti due volte, mentre tutti gli altri sono colpiti una sol volta, e quindi di meno. Si raggiunge, così lo scopo della diversificazione classica, ma limitatamente alla distinzione dei redditi in due sole categorie cioè:

- a) redditi del capitale, o fondati, o non guadagnati;
- b) redditi del lavoro o guadagnati.

Sono queste le due categorie fondamentali, che il Gladstone denominava dei redditi oziosi e redditi laboriosi. Ma la sovrapposizione può operare anche una diversificazione diversa, ad esempio fra i redditi capitalistici o fra i misti.⁽¹⁾

49. - Pregi e difetti del secondo gruppo. — Questo metodo di limitata diversificazione (la quale opera, se non occultamente, per lo meno in modo poco appariscente,⁽²⁾ nei rapporti estrinseci fra due serie d'imposte), benchè rappresenti, dal lato tecnico, un perfezionamento, in confronto della diversificazione del primo gruppo, pure reca seco, non solo i difetti generici inerenti all'imposta sul capitale, nell'esempio accennato, od all'imposta singola sui prodotti, negli altri esempi che esamineremo, ma porta con sè anche il difetto specifico della limitazione ad un solo criterio distintivo e per di più generico. In effetto, con l'imposta complementare sul capitale, sono differenziati i soli redditi capitalistici in genere. Ed anche quest'unica distinzione si attua solo quando l'imposta sul patrimonio non colpisce, come può accadere, i guadagni derivanti dal lavoro umano ragguagliati al capitale. Ma ciò di solito non accade,

(1) Vedansi gli esempi ai n. 21, 53, 58, 62.

(2) Vedasi il n. 52.

sia perchè si cerca la diversificazione dei redditi del lavoro dai redditi capitalistici, sia perchè il determinare i redditi da capitalizzare raddoppierebbe la difficoltà di accertamento della materia imponibile. Per questa stessa ragione tecnica, oltre che per stimolare i capitali a procurarsi un impiego fruttifero, l'imposta sul patrimonio, di solito, esclude una differenziazione intrinseca di carico tra le ricchezze fruttifere e quelle infruttifere. Circa le ragioni che potrebbero giustificare o condannare una diversificazione intrinseca tra beni patrimoniali e redditi personali, tra beni patrimoniali fruttiferi e infruttiferi non è il caso d'intrattenersi in questo studio, che si limita alla diversificazione nell'imposta sul reddito, ed, in questo gruppo, al metodo di sovrapposizione dell'imposta sul patrimonio a quella sul reddito. Questo metodo, dunque, tarpa le ali al principio di diversificazione, perchè, da una parte, non consente estrinsecamente una ulteriore distinzione dei redditi capitalistici fra di loro, pel fatto che l'imposta sul patrimonio, come si è accennato, non consente nel proprio organismo un'agevole diversificazione dei vari capitali, per lo meno la pratica dimostra che simile ulteriore diversificazione non viene, in generale, tentata dal legislatore. D'altra parte, il metodo in parola non consente neppure in sè stesso, intrinsecamente, la diversificazione dei redditi non capitalistici tra di loro. Il metodo di *sovrapposizione* avrebbe bisogno di essere completato o combinato con quelli del primo o del terzo gruppo, e ciò costituisce una sua inferiorità. La quale è tanto più grave, in quanto gli esempi di legislazioni che studieremo dimostrano che è fortemente sentita la necessità della suddistinzione dei redditi capitalistici fra di loro, e di quelli non capitalistici tra di loro. Anzi taluni di essi, che si producono col concorso del capitale e del lavoro (industria, commercio) sono di natura mista, e mentre non possono annoverarsi tra i redditi puramente capitalistici, non possono neppure trattarsi come redditi del puro lavoro. Quindi, il metodo di sovrapposizione trascura di porre in evidenza, per uno speciale trattamento, l'importantissima categoria di redditi commerciali ed industriali, compresi quelli agricoli; mentre essi, per la loro natura mista di capitale e di lavoro, non debbono subire nè il trattamento dei redditi puramente capitalistici, nè il trattamento dei redditi derivanti dal solo lavoro personale del contribuente.

In effetti, abbiamo già visto (n. 10, I-VIII; n. 18 a 21) sotto quanti aspetti vanno distinti tra di loro i redditi capitalistici, e vanno distinti tra di loro i redditi del lavoro; abbiamo anche visto la ragione della formazione di una categoria a parte dei redditi misti. Altre ragioni emergeranno dagli esempi del terzo gruppo di legislazioni. Di fronte a tali difetti, sta il pregio innegabile della sovrapposizione di procurare un maggior gettito d'imposta e, in pari tempo, di contribuire alla perequazione tributaria. Infatti, con un'imposta speciale sul patrimonio, a lato di un'imposta generale sui redditi si ha, anche con aliquote basse, un gettito d'imposta maggiore che non con la sola imposta generale sui redditi per categorie, perchè questa, se anche adotta aliquote più alte, lascia sempre sfuggire una parte dei redditi, la quale

non sfugge, invece, all'imposta sul patrimonio. L'imposta sui redditi e quella sul patrimonio si completano a vicenda nell'accertamento della ricchezza imponibile, perchè dall'esistenza del patrimonio, già determinata dalla relativa imposta, si arguisce, spesso, un reddito che altrimenti sarebbe sfuggito in tutto o in parte alle indagini fiscali; e dall'esistenza del reddito, pure determinata dalla relativa imposta, spesso si desume l'entità di un patrimonio altrimenti indeterminabile. Le leggi d'imposta stabiliscono simili reciproche presunzioni. Si aggiunge che con due imposte, l'una all'altra sovrapposta, è dato di adoperare aliquote più basse che non con un'imposta sola: e la moderatezza delle aliquote, sia pure apparente, è un buon requisito di ogni sistema tributario. (N. 60).⁽¹⁾

Ciò che, in via di esempio, si è detto della sovrapposizione dell'imposta sul patrimonio ad un'imposta plurima sui vari redditi od a un complesso d'imposte singole sui medesimi, vale, presso a poco, anche per altre sovrapposizioni, che, del resto, sono meno frequenti.⁽²⁾

In conclusione, se vogliasi raggiungere molte distinzioni di entrate, questo metodo di sovrapposizione è inadeguato; però esso può riuscire preferibile se si vuole distinguere soltanto i redditi del lavoro da quelli capitalistici. (N. 77 fine).

50. - Forme di sovrapposizione. — Questa specie di diversificazione può materialmente assumere due forme: quella per cui *due o più leggi* distinte colpiscono uno stesso reddito; e quella per cui *una sola legge* organizza, ad esempio, entrambe le imposte su tutti i redditi da una parte, e sui redditi capitalistici dall'altra.⁽³⁾ Così nell'una, come nell'altra forma, l'intensità e il peso della sovrapposizione varia secondo ch'essa viene ottenuta creando:

a) Soltanto un'imposta indiretta sul patrimonio, qual'è l'imposta di successione⁽⁴⁾, oppure soltanto con un'imposta sul plus-valore non guadagnato dei beni fondiari, o sulle aree fabbricabili, e simili.

b) Soltanto un'imposta diretta e generale *sul patrimonio*.

c) Entrambe le due specie d'imposta sul capitale. Queste prime tre forme servono a differenziare i redditi del puro lavoro, da quelli del capitale.

d) Soltanto un'imposta complementare singola, o plurima, ma limitata su alcuni dei redditi misti colpiti da un'imposta generale su tutti i redditi misti. Questa forma serve a vari scopi di diversificazione in senso lato.

L'imposta di successione è diffusissima negli Stati civili ed assume una particolare efficacia in quelli che l'applicano con l'esenzione di un minimo

(1) Circa i pregi dell'imposta *complem.* sul patrimonio, v. l'Einaudi: *Corso di Scienza delle Finanze* (Torino, 1916), pag. 257-9.

(2) Su questo argomento, oggi molto studiato sotto il titolo di « duplicazione d'imposta » vedasi la bibliografia citata dal Fasolis: *Le doppie imposizioni*, (Città di Castello, 1914).

(3) Vedansi i n. 63-65.

(4) E. R. A. Seligman: *Essais sur l'impôt*, Parigi, 1914, Vol. I, pag. 211 e seguenti.

abbastanza alto e con la progressione delle aliquote di carico. I beni produttivi di redditi permanenti soggiacciono, si dice, all'imposta di successione, mentre i redditi temporanei, estinguendosi in gran parte con la persona da cui son prodotti, vi sfuggono (n. 132). « L'imposta di successione, osservava Guglielmo Gladstone⁽¹⁾ è un'imposta sulla proprietà e perchè essa è un'imposta sulla proprietà asseconda le viste, le quali sono state tanto favorite da una gran parte di questa Camera e dalla pubblica opinione, vale a dire: che se l'imposta sul reddito (*income tax*) è prelevata inegualmente sull'intelligenza ed abilità, in paragone della proprietà, allora tale disuguaglianza dovrebbe essere compensata, in un modo o nell'altro. Io penso sia questo un modo felice col quale compensare tale disuguaglianza. » Ciò è vero sino ad un certo punto, perchè parte dei redditi temporanei può e dovrebbe essere non consumata, ma risparmiata e questa parte cade sotto l'imposta di successione, la quale ha appunto il difetto di colpire con aliquota uniforme tanto la sostanza avita, quanto il risparmio accumulato dal lavoratore con le sue fatiche e con le sue privazioni, per doverosa previdenza. Però, l'imposta di successione è ben lontana dal rappresentare una perfetta diversificazione, non essendole possibile di raggiungere l'effetto dell'imposta sul capitale o sui redditi capitalistici. L'imposta di successione non può equivalere ad un'imposta differita sul patrimonio, ma può, in una certa misura, completare l'imposta sul patrimonio. L'imposta di successione avendo un carattere personale, perchè tien conto della parentela, non può essere concepita come un tributo postumo; essa, anzichè colpire tardivamente l'autore di questa, ciò che rappresenterebbe un'imposizione personale assurda, ne colpisce gli eredi, pei quali rappresenta un'imposta diretta, anticipata, sul patrimonio.

Quanto all'imposta sul plus-valore non guadagnato dei beni fondiari ed all'imposta sulle aree fabbricabili, ecc., ciascuna di esse concerne una parte soltanto dei redditi capitalistici; coordinata coll'imposta di successione, può completarla: ma non in modo da renderla equivalente ad un'imposta diretta sul patrimonio.⁽²⁾

Conducono alla diversificazione classica i casi testè accennati sotto le lettere *a*, *b*, *c*; conducono alla diversificazione in senso lato i casi accennati sotto la lettera *d*.

51. - Prussia. — *Imposta complementare sul patrimonio.* (*Ergänzungssteuer o Vermögenssteuer*).⁽³⁾

La tendenza a diversificare, in senso classico, i redditi capitalistici da

(1) W. Gladstone: *Speech of the Chancellor of the Exchequer delivered in the House of Commons, on Monday, april 18, 1853*, pag. 40. Vedi il n. 115, per altre parti di questo celebre discorso.

(2) Omettonsi esempi di queste imposte, un po' lontane dal tema; vedansi le imposte inglesi illustrate da Gerald Eve nel *Boll. Istituz. economiche e sociali* dell'Istituto Internazionale di Agricoltura, gennaio 1914, pag. 94 e seguenti. Vedasi il n. 10, III.

(3) Legge d'imposta complementare (*Ergänzungssteuergesetz*), del 14 Luglio 1893, modificata nel 19 Giugno 1906 (testo unico di pari data), e nel 26 Maggio 1909.

quelli del lavoro o misti, per quanto meno antica che in Inghilterra, non è recente neppure in Germania; ma un primo tentativo serio d'introdurre il principio nella legislazione non si ha in Prussia, se non nel 1847, quando fu dal governo presentato un disegno di legge d'imposta sul reddito, che adottava due aliquote: l'una del 3% pei redditi fondati o capitalistici (*Fundirt*), l'altra del 2% per tutti gli altri redditi (*Unfundirt*).

Però il disegno di legge non fu approvato⁽¹⁾, ed il principio della diversificazione non fu introdotto neppure nella legge d'imposta sul reddito (*Einkommensteuer*), del 24 giugno 1891.

Durante la discussione di quest'ultima, fu generalmente riconosciuta l'opportunità della diversificazione; ma il Governo non ritenne prudente di attuarla direttamente coll'adozione di aliquote diverse secondo la natura delle entrate. Invece, proponeva di attuarla per sovrapposizione, mediante l'imposta di successione.

Respinta tale proposta, il ministro delle finanze Dott. Von Miquel, due anni dopo, faceva votare la legge 14 Luglio 1893, dell'imposta complementare sul patrimonio, che nell'anno precedente era stata introdotta in Olanda, dal Pierson, con la legge 27 Settembre 1892, modificata nel 1893. (V. n. 62).⁽²⁾

Nel 1893, il legislatore prussiano avrebbe potuto introdurre la distinzione dei redditi capitalistici nell'imposta sul reddito, mediante una modificazione della legge del 1891, stabilendovi una diversificazione per categorie tra i redditi del lavoro e quelli del capitale: il che non era impossibile, a giudicare dall'esempio dato, anzitutto, dall'Italia con la sua imposta generale sui redditi mobiliari (n. 147), e poi dato dalla Gran Bretagna, dove il problema era, anzi, reso più difficile dal sistema più deciso dell'imposizione presso il debitore, salvo rivalsa. (V. n. 143).

Ma un po' per non rimaneggiare e riporre in discussione la legge del 1891, che aveva dovuto superare non lievi difficoltà dinanzi al Parlamento ed era, allora, nel primo periodo di prova; ed ancor più per assicurare al tesoro dello Stato un nuovo cospicuo cespite tributario, il legislatore prussiano preferì di creare un'imposta singola o particolare sul patrimonio.⁽³⁾ Così, a lato dell'*Einkommensteuer* (imposta sul reddito complessivo), fu assisa, con legge separata, l'imposta complementare sul patrimonio, che, estrinsecamente ed occultamente, introduceva nella prima una diversificazione limitata ai redditi fondati. Della quale si ammetteva, così, una soltanto delle ragioni: cioè che i redditi dall'attuale Società o dalla loro stessa natura avventurati e resi precari sono quelli del puro lavoro, i quali non hanno una esistenza obbiettiva, come l'hanno quelli del solo capitale, ma invece dipendono dall'esistenza e

(1) Adolfo Held: *Die Einkommensteuer* eil.; Bonn; 1872, pag. 286.

(2) Seligman E. R. A.: *L'impôt sur le revenu*, Parigi, 1913, pag. 305; e: *Essay in taxation*, quinta edizione, 1905, pag. 322 e seguenti. V. la bibliografia dal medesimo citata.

(3) Enrico Schuler: *L'impôt sur le revenu en Prusse*, Paris, 1898.

dalle condizioni di vita di chi li produce e ne dispone: condizioni precarie, per cui l'energia produttrice del reddito tende ad esaurirsi e cessare, se di continuo non viene rinnovata colla riserva di una parte del prodotto annuale. Onde i redditi del lavoro indicano una ricchezza presente e disponibile minore di quella indicata dai redditi del capitale. Il cui valore venale è in ragione diretta della sua sicurezza. Quanto più un collocamento è sicuro e duraturo, tanto più è caro.

La gestione del reddito del lavoro — osserva la relazione ministeriale al disegno di legge dell' *Ergänzungssteuer* — richiede, che, per mezzo di risparmi periodici, prelevati sugli utili annuali, si assicurino i mezzi di esistenza alla famiglia e ai successori. Così si economizza in previsione del momento in cui la capacità al lavoro diminuirà o cesserà. Al contrario, chi attinge il reddito a fonti diverse, che permangono anche dopo la sua morte, non ha simili pensieri, e, di conseguenza, con un reddito eguale, in condizioni somiglianti, può liberamente erogare una maggior parte dei propri redditi nella soddisfazione dei bisogni attuali: ond'è giusto imporre attualmente con aggravii diversi, le due categorie di redditi.⁽¹⁾

52. - Ancora un difetto. — Ma questo concetto, che nella teoria, se non nella legislazione, predomina, ed emerge chiaramente, nel metodo della sovrapposizione rimane quasi occulto, od almeno non colpisce il pensiero prospettandogli direttamente l'intento della diversificazione; mentre nel sistema del primo gruppo, e più ancora nel sistema del terzo gruppo di legislazioni si rende, in simile caso, più palesemente omaggio alle accennate ragioni di giustizia.

È questo un difetto che, per quanto minore, va aggiunto a quello indicato al N. 49.

Intanto, come già si accennò, la diversificazione per sovrapposizione può essere fondata su ragioni diverse da quelle classiche indicate.

53. - Altro esempio in Prussia. — Ancora in Prussia, infatti, vige un'altra diversificazione che, per quanto abbia uno scopo specialissimo, non classico, ma d'indole particolare economico-sociale, rientra in questo secondo gruppo di legislazioni. — Legge 18 Luglio 1900 sui *grandi magazzini*.⁽²⁾ — In Prussia, come in Francia, vi sono grandi magazzini, i quali rappresentano capitali così vistosi ed organizzazioni così potenti, da imporre una invincibile ed opprimente concorrenza a tutti i minori commercianti. Per tale ragione, il legislatore prussiano ha creato un'imposta ulteriore di sovrapposizione, per colpire più fortemente i redditi di cotesti grandi magazzini.

L'interesse che ogni Stato ha di proteggere il medio commercio, spinse il governo a creare quest'imposta speciale sulle case di vendita al minuto,

(1) J. Iastrow: *Die Vermögenssteuer und ihre Einfügung in das preussische Steuersystem*, nei *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, LIX, pag. 161.

(2) *Gesetz-Sammlung*, 1900, n. 32, pag. 294.

che tengono più di un genere di merce (largamente inteso) e che raggiungono una cifra di affari di più di 400,000 marchi, con le merci indicate al § 6.

Così l'imposta non colpisce se non le aziende che per la vastità del loro capitale e della loro organizzazione, e per la superiorità che ne ritraggono nella lotta commerciale, stravincono le concorrenze delle aziende minori.

Sono esenti le aziende che non sono soggette alla tassa di esercizio (patente), cioè : non aventi scopo commerciale.

Quest'imposta, costituente una diversificazione per sovrapposizione, (quindi occulta ed estrinseca), contiene in sè anche una diversificazione intrinseca e palese, poichè differenzia il carico sui regnicoli, dal carico sugli stranieri. Se una ditta avente la sede fuori della Prussia, possiede in Prussia uno o più magazzini, ciascuno di essi è soggetto all'imposta, *qualunque sia la sua cifra di affari*, e con tariffa speciale, più gravosa di quella concernente le case di commercio prussiane.

Il prodotto dell'imposta è dovuto ai Comuni per una destinazione, che conferma il carattere della legge, non fiscale, ma di espediente a protezione del piccolo commercio. Infatti, tale prodotto è usato dai Comuni, (quando percepiscono dalle classi inferiori della tassa di esercizio, una percentuale della tassa di esercizio dello Stato), a sgravio della percentuale da riscuotere dalle dette classi; altrimenti è usato per provvedere a taluni bisogni del Comune, con preferenza degl'interessi dei piccoli commercianti (§ 14). (Vedasi il N. 58).

54. - Stranieri residenti.⁽¹⁾ — A proposito della distinzione fatta da questa legge tra regnicoli e stranieri, un altro esempio più tipico di diversificazione a scopo di protezionismo a favore dei cittadini dello Stato, contro gli stranieri che risiedono nel territorio dello Stato, è quello offerto dalla *Repubblica di Haiti* con l'*imposta di patente* del 7 Marzo 1807. Con l'arresto del 1809 (Leggi ed atti del governo haitiano, t. II) lo straniero, prima di ottenere la patente, fissata allora di 1.000 gurdes, era obbligato di munirsi di licenza od autorizzazione speciale del Presidente della Repubblica, mentre il regnicolo non è soggetto ad alcuna autorizzazione e paga una patente di quota grandemente inferiore. Dal 1809 al 1828, la diversificazione aumentò e divenne fuori di ogni proporzione per gli stranieri, fu resa meno stridente con la legge del 15 Settembre 1828, e più equa colle modificazioni introdotte dal 1832 al 1876.

Ma la legge dell'Ottobre 1876, che confermava il principio della diversificazione protezionista, rimase poi senza effetto, su tal punto, pel trattato stipulato nel 1874 tra gli Stati di Haiti e S. Domingo, per cui i Dominicani dovevano essere considerati, in materia d'imposta, come gli Haitiani. Nel 1880, le potenze straniere, invocando la clausola della nazione più favorita,

(1) Vedasi il N. 26.

chiesero lo stesso trattamento dei Dominicani, l'ottennero nel 1896. Onde, con la legge del 3 Agosto 1900 fu stabilita un'unica tariffa.

La tendenza non è nuova neppure in Europa. Sul fine del XIII Secolo si stabilì, in Francia, un *droit sur les Italiens*, in aggiunta agli *étaux*, ai *tonlieux*, diritti di abitazione di entrata, di uscita, ecc., a cui gl'Italiani in Francia eran già sottoposti come gli altri stranieri⁽¹⁾: E veramente non si tratta di una diversificazione dei tempi medi o moderni.

Ad Atene « gli stranieri di ambo i sessi erano sottoposti ad un annua tassa, la quale era di dodici dramme per gli uomini e sei per le donne... La mancanza di pagamento bastava per tradurre gl'infelici d'innanzi ai magistrati competenti, i quali vendeanli siccome schiavi al pubblico mercato... La tassa di che ragionammo imposta agli stranieri era ancora per essi la meno grave. Ad altra erano pure soggetti che era gravissima, quella voglio dire di pagare alla repubblica la sesta parte dei loro beni... ».⁽²⁾

E taluni autori non ritengono ciò contrario al diritto internazionale,⁽³⁾ pur essendo vietato, di regola, dalle convenzioni tra i singoli Stati.

Peraltro, quando uno Stato ha bisogno d'incoraggiare l'immigrazione nel proprio territorio, adotta una diversificazione a favore degli stranieri, come avviene in Turchia (N. 42). Nella Repubblica Argentina, la Costituzione del 25 Novembre 1860, nell'articolo 20, dispone che gli stranieri « non sono obbligati a pagare contribuzioni forzate straordinarie. »⁽⁴⁾.

55. - Regno di Wurtemberg. — Quando, nel 1903, fu attuata l'imposta sul reddito complessivo⁽⁵⁾ fu mantenuta, ad essa coordinata, l'imposta sul capitale,⁽⁶⁾ e quelle sui terreni, sui fabbricati e sui redditi industriali.

E questo un fascio d'imposte dirette reali sui redditi fondati, destinati a colpirli una seconda volta. L'imposta sul reddito dei capitali grava unicamente il prodotto dei capitali e delle rendite, vale a dire esclude le entrate di lavoro.⁽⁷⁾

56. - I. - Regno di Sassonia. — In questo Stato, non mancarono seri tentativi di diversificazione classica. Anzi, nel 1848, fu adottata una effimera Einkommensteuer,⁽⁸⁾ abolita nello stesso anno, la quale disponeva carichi d'imposta diversi secondo la natura dei redditi. Veramente, la tariffa

(1) E. Monaci: *Gl'Italiani in Francia durante il Medio Evo*, Roma, Accademia dei Lincei, 1895.

(2) Antonio Padovani. *Delle Finanze di Atene ecc.*, Pavia 1821, pag. 105 e seg.

(3) Klüber: *Droit des gens moderne de l'Europe*, § 68; G. F. De Martens: *Précis de droit des gens moderne de l'Europe*, § 88.

(4) Per la diversificazione relativa agli stranieri, V. per gli Stati Uniti, i N. 67 e 72; per l'Australia, V. i N. 25-26. V. anche Nitti: « *Scienza delle Finanze* », 3.^a Ed., pagg. 573-575. V. anche la bella esposizione del Pescatore: *La logica delle imposte*, pagg. 110-113.

(5) Legge 8 Agosto 1903, dell' *Einkommensteuer*.

(6) Legge 8 Agosto 1903, della *Kapitalsteuer*.

(7) Leone Polier: *La réforme des impôts directs en Wurtemberg*, in *Revue de Sc. et de Législ. financières*; Parigi, 1905, pag. 1 e seg. — V. Bibl. ivi citata.

(8) Ordinanza 12 Agosto 1848, inserita nel *Gesetz-und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen*, articoli 3 e 6.

progressiva era unica, ma veniva applicata ai redditi già ridotti, in proporzioni differenti, al valore imponibile comune. Così, i prodotti dell'industria, del commercio e delle arti erano valutati e censiti per $\frac{7}{10}$ del loro ammontare effettivo; gli stipendi e le rendite vitalizie per $\frac{8}{10}$, i redditi fondiari per $\frac{9}{10}$; gl'interessi dei capitali per $\frac{10}{10}$.⁽¹⁾

È notevole la rassomiglianza di questa diversificazione con quella proposta in Inghilterra, e più ancora con quella proposta in Italia, nel 1863.⁽²⁾

Una diversificazione fu attuata anche nella *Gewerbe-und Personalsteuer*, soprattutto dopo la legge 23 Aprile 1850, essendo l'imposta medesima progressiva, secondo tariffe differenti pei redditi derivanti da pensioni e stipendi. Essa fu modificata colla legge del 21 Gennaio 1825.⁽³⁾

Oggi, la Sassonia possiede un sistema, eguale a quello del Württemberg, di diversificazione dell'imposta sul reddito, fondato sulle leggi del 20 e del 23 Luglio 1900⁽⁴⁾, e del 1 Luglio 1902. Questa fu modificata dalle leggi del 21 Aprile 1906⁽⁵⁾, e del 15 Giugno 1908 dell'imposta sul reddito e dell'imposta complementare⁽⁶⁾. La Costituzione⁽⁷⁾, inoltre, dispone che « nel suo sistema d'imposte, il bilancio delle contribuzioni dirette ed indirette sarà fissato con la maggiore equità possibile. »

57. - Granducato di Assia. — Come nel Württemberg. — Legge del 25 Giugno 1895, modificata dalla legge 12 Agosto 1899⁽⁸⁾.

58. - Granducato di Brunswick:

a) Come sopra. — Legge d'imposta sul reddito 16 Aprile 1896, modificata dalla legge 14 Dicembre 1908.

b) Legge 28 Marzo 1904⁽⁹⁾, la quale sottopone i grandi magazzini, le grandi imprese, ecc., ad un'imposta speciale dei mestieri (imposta sulla cifra degli affari). Come quella indicata al n. 16, questa legge ha per intento lo sviluppo del piccolo commercio e della piccola industria, nel Granducato. L'imposta in parola è, al massimo, del 2% sulla cifra degli affari.

59. - Ducati di Sassonia Gotha e di Oldemburgo. — Come sopra, alla lettera a.

60. - Granducato di Baden⁽¹⁰⁾. — Un sistema quasi analogo a

(1) V. l' *Allgemeine vergleichende Finanzstatistik* del Renden, vol. I, pagg. 1267-1274.

(2) Vedasi il n. 155.

(3) Vedansi gli allegati III e IV della detta legge nel *Gesetz-und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen*.

(4) *Gesetz-und Verordnungsblatt*, 1900, pagg. 513 e 549; tali leggi modificano la legge 2 Luglio 1878.

(5) *Gesetz-und Verordnungsblatt*, 1906, fascicolo 6, pag. 67.

(6) Hofmann: *Die direkten Staatssteuern in Königreich Sachsen*, Lipsia, 1906.

(7) Titolo III, art. 39 della Costituzione del 4 Settembre 1831.

(8) Güssing: *Die Neugestaltung der direkten Staatsbesteuerung in Grossherzogtum Hessen*, nel *Finanz Archiv*, vol. XVII (1900), pagg. 178-360.

(9) *Gesetz-und Verordnungs Sammlung*, 1904, n. 23, pag. 75.

(10) Von Zwiedineck-Südenhorst: *Der Abschleuss der badischen Steuerreform durch Vermögenssteuergesetz vom 28 September 1901*, nel *Finanz Archiv*, vol. XXIV, 1907, (pagg. 531-595). L'antica imposta badese (*Erwerb-und Vermögenssteuer*) fu la prima in Germania ad introdurre la diversificazione per categorie (Rau *Finanz-Wissenschaft*, pag. 151, III ediz., § 400, nota a). Tale imposta, attuata nel

quello degli altri menzionati Stati della Germania è seguito nel Granducato di Baden; dove la legge d'imposta sul reddito globale del 20 giugno 1884 (modificata dalla legge del 27 maggio 1910) coesiste colla legge d'imposta sul patrimonio del 28 Settembre 1906, la quale ⁽¹⁾, in 70 articoli, istituisce un sistema completo d'imposte su tutte le categorie di redditi.

L'imposta sul reddito complessivo mantenne le antiche imposte sui prodotti, cioè:

- a) - Imposte sui terreni,
- b) - Imposta sui fabbricati,
- c) - Imposta sulle patenti (o di esercizio),
- d) - Imposta sugl'interessi, rendite e dividendi capitalizzati.

Siccome neppure l'imposta sulle patenti non colpisce o colpisce lievemente i redditi del puro lavoro, così ne risulta un sistema equivalente, praticamente, ad un'imposta generale sui redditi, con diversificazione tra i redditi di capitali collocati, da una parte, e tutti gli altri redditi, dall'altra. Poichè i redditi, in generale, sono colpiti dall'imposta sul reddito complessivo; mentre imposte supplementari, con aliquote differenti, colpiscono specialmente i redditi del capitale, che consistano in proprietà fondiarie, o in capitali commerciali, o in valori mobiliari.

61. - Granducato di Mecklembourg. — Legge d'imposta sul reddito del 6 Maggio 1913, e legge d'imposta complementare (sul patrimonio) di pari data.

Per entrambe le leggi, vi è l'unico regolamento, approvato con decreto n. 19, di pari data.

62. - Olanda ⁽²⁾:

Legge 2 Ottobre 1893 d'imposta sul capitale o sulla proprietà.

Legge 2 Ottobre 1893, d'imposta sui redditi professionali ed altri redditi ⁽³⁾. Questa colpisce gli « utili ed i salari », cioè: « l'ammontare di tutti i redditi netti provenienti dagli affari, dal commercio, dal lavoro manuale dalle occupazioni od imprese temporanee di ogni natura, dei profitti contrattuali o no, in moneta o in valori mobiliari. »

Il legislatore intende eliminare la sovrapposizione e, con essa, la diversificazione, per i capitali che non fruttano più del 4 %; e, perciò, dispone che l'imposta sul reddito sia dovuta, in quasi tutti i casi, sugli utili al di sopra del 4 % del capitale investito, e per la sola eccedenza. La diversificazione per sovrapposizione esiste, dunque, tra i redditi del lavoro e quelli

1808 e soppressa nel 1813, era una vera imposta progressiva sul reddito, con deduzione di carichi e passività. Essa colpiva gli stipendi e le pensioni per la metà del loro valore.

(1) *Gesetzes-und Verordnungsblatt für das Grossherzogtum Baden*, anno 1906, pag. 421, ed anno 1900, pag. 877. Quest'ultimo bollettino contiene la legge 9 Agosto 1900, che modifica la base di accertamento dell'imposta sul reddito, dell'imposta sulle professioni e della imposta sui redditi dei capitali mobiliari.

(2) G. M. Boissevain: *Die neueste Steuerreform in den Niederlanden*, in *Finanz Archiv*, vol. XI, pagine 419-746. V. anche il n. 95.

(3) *Belasting op bedrijfs en andere inkomsten*.

capitalistici, che fruttano più del 4 %. A questo proposito, vedasi quanto, qui di seguito, sarà detto per la Svizzera. (N. 64).

Questa diversificazione per sovrapposizione è combinata con la diversificazione per categorie, giacchè le aliquote progressive sul capitale sono superiori alle aliquote progressive sul reddito complessivo (v. n. 95), e queste sono distinte in varie categorie, con tariffe differenti tra di loro.

63. - Svizzera. — Se vogliamo distinguere i Cantoni della Svizzera, secondo il modo come sono colpiti i redditi del lavoro, rispetto ai redditi del capitale, possiamo, in via generale, classificare i Cantoni in tre serie:

a) Prima serie. — *Sovrapposizione coll'effetto di diversificazione.*
— Qui il capitale è tassato in se stesso, ed è poi tassato il reddito proveniente:

- 1) dal capitale (interessi),
- 2) dal lavoro.

A questa serie appartengono i Cantoni di Basilea Città e Basilea campagna, Soletta, e Ticino, e, con qualche restrizione, anche i cantoni di Appenzel R. E. e S. Gallo.

b) Seconda serie. - *Mancanza di sovrapposizione e della diversificazione relativa.* — Qui il capitale è tassato in se stesso, ma non è poi tassato il reddito proveniente dal capitale. E' colpito solo il reddito del lavoro.

A questa serie appartengono i Cantoni di Zurigo, Lucerna, Uri, Unterwald Alto, Zug, Friburgo, Sciaffusa, Grigioni, Argovia, Turgovia, Vaud, Neuchâtel e Berna. In questa serie si potrebbero comprendere anche i Cantoni di Appenzel R. E. e S. Gallo, ma con qualche restrizione, perchè essi sono affini a quelli della prima serie.

E' facile, peraltro, intendere, che nonostante manchi la sovrapposizione, anche in questi Cantoni può verificarsi una diversificazione estrinseca di carico, pel fatto che l'imposta sul patrimonio colpisce i redditi fondati più di quanto l'imposta sul reddito colpisca i redditi del lavoro o misti. Così per esempio, nel Cantone di Zurigo, i redditi del lavoro sono colpiti con aliquote dal 5% (reddito di L. 3000) al massimo del 17,50 %; mentre i redditi del patrimonio sono colpiti in modo che per un patrimonio di L. 50000 fruttifero di L. 2000 il carico oltrepassa $\frac{1}{6}$, e pei patrimoni maggiori può raggiungere $\frac{1}{3}$ al massimo del provento annuale.

c) Terza serie. - *Mancanza di sovrapposizione, coll'effetto della diversificazione.* — Qui è tassato il solo capitale, e non v'è alcuna imposta sul reddito del lavoro. A questa serie appartengono i cantoni di Schwyz ⁽¹⁾, Unterwald Basso, Glaris, Appenzel R. Int. ⁽²⁾, Vallese ⁽³⁾ e Ginevra.

In conclusione, vi è una grande difformità fra i vari Cantoni.

Come si è visto, in Germania ed in Olanda, la diversificazione per

(1) Salva un'imposta sulle rendite e pensioni.

(2) Ha la sola imposta fondiaria.

(3) Ha però l'imposta industriale.

sovrapposizione, a prescindere dalle imposte di successione e sugli accrescimenti non guadagnati di patrimonio, viene colà attuata in base a due leggi diverse; l'una d'imposta sul reddito complessivo, l'altra d'imposta sulla proprietà. Questa materiale distinzione della legge, evidentemente non è sempre necessaria allo scopo della diversificazione e lo vedemmo anche nel primo gruppo di legislazioni. (N. 47).

Nel secondo gruppo, la legislazione Svizzera offre degli esempi, sul come la diversificazione per sovrapposizione possa conseguirsi con una legge unica d'imposta generale sul patrimonio e sul reddito ⁽¹⁾, organizzata con una certa reciproca dipendenza del carico sui redditi patrimoniali con quello sul reddito complessivo.

64. - I. - Limite della sovrapposizione. — Nei Cantoni di Appenzel R. E., Lucerna, Vaud, Sciaffusa, Obwald, Neuchâtel, Zurigo, Uri, Grigioni, Turgovia, Zug, Friburgo, Argovia, la sovrapposizione viene eliminata pei redditi dei capitali che, impiegati nelle industrie e nei commerci, non fruttano più del 4 % annuo, o più del tasso d'interesse stabilito dalla legge: rimane applicata la diversificazione per sovrapposizione soltanto a quei capitali, i quali fruttano più del tasso previsto dalla legge, e *soltanto per l'eccedenza*.

In questi Cantoni, infatti, l'imposta sul reddito è dovuta sui redditi misti di capitale e di lavoro, deduzione fatta del 4 % (o di altro interesse prefisso dalle leggi rispettive) del capitale investito nell'industria o nel commercio. Onde la diversificazione vi segue con criterio più specifico: vale a dire, segue in *Turgovia* solo in quanto il capitale frutta più del 4 %.

Di modo che il contribuente, il quale possiede il capitale di L. 50000, impiegato industrialmente al 6 %, paga, oltre l'imposta generale sul patrimonio, anche l'imposta sul frutto industriale del medesimo, calcolato a $6 - 4 = 2$ %; quindi per L. 1000.

La diversificazione è così, non eliminata, ma ristretta ad una parte dei redditi capitalistici, e, precisamente, alla parte più redditizia e capace di contribuire, a quella che più si differenzia dai redditi del lavoro.

E questo accade anche in altri Cantoni, dove la diversificazione si opera solo in quanto il capitale «frutta più dell'interesse medio in vigore nel paese» ⁽²⁾. Questo concetto di sovrapporre i redditi capitalistici delle industrie e dei commerci solo se ed in quanto rappresentano un interesse del capitale superiore all'interesse ordinario presunto dal legislatore è logico e chiaro, e nel 1913 è stato attuato anche in Germania (n. 78). Per quanto non illustrato dagli atti parlamentari, tale concetto, appare equivalente a quello di gravare maggiormente i capitali dotati di maggior forza produttrice, concetto ancor più estesamente attuato nelle imposte sui profitti dipendenti dalla guerra in Inghilterra e in Italia, le quali esentano rispettivamente il 6 e l'8 % del

(1) Vedasi n. 50.

(2) De Céréville: *Les impôts en Suisse*, 1898, pagg. 78-84.

capitale. Anzi in Italia, oltre l'esenzione del reddito sino a raggiungere l'8 % del capitale, l'imposta sui profitti di guerra è progressiva e colpisce l'ultra-profitto tanto più fortemente, quanto minore è il capitale investito nell'impresa⁽¹⁾. Onde la restrizione della diversificazione fatta dalla legge Svizzera per quanto dia luogo ad una notevole complicazione dell'accertamento, assume uno scopo più specifico, ma non meno ragionevole⁽²⁾ ed opportuno degli altri scopi generali della diversificazione. Sotto questo punto di vista, può suppersi che il legislatore svizzero, come quello olandese, abbia ritenuto tanto più meritevole di un maggiore aggravio i redditi capitalistici compresi in quelli di natura mista, in quanto essi avessero — come direbbe taluno — maggior forza economica produttrice, ossia in quanto derivassero da un impiego fortunato e migliore di quello corrente, in media, nel paese. E questo un nuovo esempio delle infinite graduazioni di cui è suscettibile la diversificazione, adattandosi facilmente alla natura e varietà degli scopi, che il legislatore si propone differenziando il carico.

64. - II. - Ma il Seligman osserva :

« Il sistema svizzero, è vero, presenta un grandissimo interesse a riguardo di una questione affatto differente (dalla doppia imposizione); vale a dire la questione del reddito fondato o non fondato.

Ma, in ciò che concerne il punto qui in discussione (la doppia imposizione), è evidente che i Cantoni Svizzeri non riescono in realtà ad evitare la doppia imposizione. Come abbiamo visto, è questa tuttavia una forma di doppia imposizione legittima in sè, s'essa si applica a tutti i contribuenti in condizioni di eguaglianza »⁽³⁾.

Tale osservazione, nei riguardi della diversificazione dei redditi fondati, vuol essere chiarita; giacchè non si può dire quanto sia fondata l'ipotesi, che sembra ammessa dall'Autore, cioè: che il legislatore svizzero e quello olandese volessero evitare la doppia imposizione, considerandola in sè stessa come ingiusta. Ma si escluda, per un momento, tale ipotesi nei riguardi dei redditi puramente capitalistici, e si ammetta che il legislatore abbia voluto, anzitutto, distinguere i redditi del capitale da quelli del lavoro, includendo, tra questi ultimi, quella parte dei redditi misti, la quale rappresenta soltanto un *modico* corrispettivo dell'opera personale, che ha concorso alla produzione, insieme col capitale investito nell'impresa industriale o commerciale, capitale che, perciò, sarebbe da presumere presso che infruttifero di una rendita puramente capitalistica.

Allora, si deve concludere come, avendo voluto il legislatore evitare di sovrimporre il reddito del lavoro, quando questo prevale sul capitale, non sembri fondata la critica dell'Autore, il quale ritiene questo sistema, oltrechè arbitrario ed illogico, anche inutile, perchè non sopprime affatto la dop-

(1) Decreto Luogotenenziale 19 Novembre 1916, n. 1568.

(2) Vedasi però il n. 78.

(3) E. R. A. Seligman: *Essais sur l'impôt*, Vol. I, pagg. 162, 435-36, (Parigi, 1914).

pia imposizione. Sembra, invece, chiaro abbastanza che tale sistema sopprime, in parte, la doppia imposizione, e la sopprime appunto in quel limite preciso prestabilito, in cui il legislatore non ha voluto una differenziazione di carico, perchè non ha riscontrato una sufficiente diversità nella natura dei redditi ed ha temuto di gravar troppo le industrie normalmente redditizie. Questo sistema mantiene la diversificazione per la rimanente parte, e precisamente in quella, in cui i redditi capitalistici dei commerci e delle industrie più nettamente si distinguono da quelli del lavoro, perchè derivano da un prospero e fortunato impiego, ossia, per dirla col Jèze, da una maggiore forza economica produttrice. Nè sembra arbitrario che il legislatore, per fissare una norma semplice, pratica e giusta nella media dei casi, stabilisca un determinato tasso d'interessi, al disopra del quale, considera o presume che l'investimento sia prospero e fortunato e che, nel relativo reddito misto, la parte dovuta all'opera dell'uomo non sia, ormai, più prevalente alla parte dovuta all'impiego del capitale ⁽¹⁾.

D'altra parte, quando trattasi di duplicazione, occorre precisarne la misura. Occorre, quindi, precisare quale reddito colpisce l'imposta sul patrimonio. Essa, per principio e per pratica, si asside sopra l'interesse medio, che, in un dato paese, si ritiene come frutto ordinario per i capitali impiegati sia a mutuo, sia nelle industrie e nei commerci. Per eccitare i capitalisti all'impiego fruttifero, l'imposta sul patrimonio non risparmia i capitali oziosi; ma non tien conto mai del profitto specifico delle singole industrie. E naturale che il profitto comprenda, oltre all'interesse medio ordinario del capitale, anche il compenso dell'opera personale dell'imprenditore ed anche il premio al rischio specifico dei singoli impieghi, e che perciò, per le più rischiose industrie sorgano, come rispondenti alle ragioni economiche del profitto, anche interessi e compensi più alti dell'interesse ordinario: i quali non possono essere colpiti dall'imposta sul patrimonio, ma soltanto dall'imposta sui prodotti o sul reddito. E se questa esonera l'interesse ordinario, evita assolutamente ogni duplicazione con l'imposta sul patrimonio.

L'Eisdell rileva essere indifferente che il capitale impiegato dagli industriali e commercianti appartenga ad essi o ad altri, o che sia preso in prestito, in tutto o in parte: i profitti del capitale preso in prestito sono i medesimi, come sul capitale proprio dell'industriale e del commerciante: onde il compenso dell'uso e del rischio del capitale dev'essere il medesimo, in entrambi i casi; e l'utile ricevuto in più dall'esercente capitalista, rispetto all'esercente indebitato, rappresenta il compenso del capitale proprio. Calcolando, dunque, i guadagni delle persone che impiegano un capitale, siccome quel capitale è tassato a parte come tale, ovunque si trovi, con la imposta sul patrimonio od altra equivalente, così un tasso percentuale, ad esempio il 4, o il 4 $\frac{1}{2}$ %, viene sempre dedotto dai profitti, come interesse, per

(1) Sul concetto di arbitrarietà della legge fiscale, vedasi i n. 152, 159, 216.

per azioni esercenti un'impresa lucrativa pagano su aliquote minori di quelle accennate per le persone fisiche; cioè pagano coll' aliquota da L. 2 a lire 10‰ di capitale. E tra le persone giuridiche vi è una ulteriore diversificazione a riguardo delle associazioni ed altre società lucrative, non per azioni, le quali pagano l'8‰ del reddito.

Vi sono, infine, delle esenzioni a favore di alcuni enti. L'imposta sul patrimonio stabilisce, art. 4, l'esenzione delle quote di L. 10,000 o meno; ma concede che questa somma sia elevata a L. 30,000 per le vedove che hanno dei figli di età inferiore ai sedici anni e non esercitano alcuna professione lucrativa⁽¹⁾; esenta del tutto il mobilio di casa, gli utensili professionali, gli attrezzi aratori.⁽²⁾ Questi oggetti sono esonerati da molte leggi cantonali ed anche dalla tassa federale militare.

L'imposta sulle società per azioni esenta i fondi di previdenza sociale dell'impresa. L'imposta sulle altre società e sulle associazioni esenta, inoltre, le parti del reddito imponibile, che sono devolute, in forza di statuti o di contratti, ai direttori, impiegati od operai.

Come si vede neppure l'imposta straordinaria trascura la diversificazione nelle sue varie forme; anzi si potrebbe rilevare che nelle imposte decretate a cagione della guerra mondiale la diversificazione ha avuto maggiore sviluppo.

Un sistema consimile a quello svizzero ed olandese vige nella *Nuova Zelanda*⁽³⁾, con la legge d'imposta sulle terre e sul reddito del 1891, modificata colla legge 2 Ottobre 1893; e nel *Massachussetts*⁽⁴⁾.

65. - Integrazione del secondo gruppo. — Ancora nella *Svizzera*, per quanto concerne il Cantone di *S. Gallo*, è bene accennare qui che la legge del 29 Dicembre 1903, figura anche nel terzo gruppo di legislazioni⁽⁵⁾, per una diversificazione nei limiti di esenzione. Inoltre, dal regolamento 6 Maggio 1904, in applicazione alla citata legge, si rileva che l'aliquota percentuale del carico dell'imposta sul capitale varia secondo la natura e l'uso dei beni tassati. L'imposta sul capitale è assisa sopra un sistema di cedole assai numerose. È questo un altro esempio del come il metodo di sovrapposizione sia integrato col metodo delle categorie. (N. 62).

La molteplicità delle soluzioni attuate in Svizzera, cioè nei Cantoni che si trovano, com'è noto, in condizioni diverse, dimostra la grande adattabilità della diversificazione alle circostanze locali, cioè: alle relative condizioni politiche, economiche e sociali, e non prova affatto, come riterrebbe lo Stourm⁽⁶⁾, la mancanza di ogni criterio scientifico.

66. - America — Nell'America del Nord, parecchi Stati, come la *Virginia*, la *Luisiana*, il *Tennessee*, possiedono, a lato dell'imposta gene-

(1) V. il n. 94.

(2) V. Pag. 51, nota 3.

(3) *Land and Income Assessment Act* 1891; Act 2 Ottobre 1893.

(4) Seligman, op. cit., volume I, pag. 236.

(5) Vedasi il n. 94.

(6) René Stourm: *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, 1893, pag. 194.

rale sul capitale (*general property tax*), anche varie *privilege taxes*, destinate a sovraimporre taluni redditi, a scopo di diversificazione, ritenendoli come non colpiti sufficientemente dall'imposta sul patrimonio ⁽¹⁾.

Nel *Massachusetts* vige il sistema di limitazione olandese, svizzero, inglese, italiano, da ultimo ricordato (n. 64, III) ⁽²⁾.

67. - Stato di California. — Per quanto concerne gli altri metodi di diversificazione, negli Stati Uniti, essa è, spesso, contemplata dalle Carte Costituzionali.

Nello *Stato di California*, la Costituzione del 7 Maggio 1879, considerata come un monumento legislativo degnissimo di studio ⁽³⁾, nell'articolo XIII, concernente le rendite e imposte, non ha riprodotta la disposizione dell'antica Costituzione, la quale ordinava che le imposte fossero eguali ed uniformi, in tutto il territorio dello Stato. Tale esclusione, voluta dalla grande maggioranza dei membri della Convenzione, incaricata di preparare la nuova costituzione, ebbe per effetto di permettere che si stabilissero imposte ineguali e non uniformi. Le seguenti disposizioni tendono, d'altra parte, a far colpire d'imposta, in vari casi, più volte uno stesso valore: tendono cioè, alla diversificazione per sovrapposizione. Così, le somme collocate presso le corporazioni, o depositate presso una Cassa di Risparmio saranno doppiamente colpite d'imposta; così, riguardo ai capitali sociali, la proprietà, i crediti e le franchigie sociali vengono tassati a carico della stessa corporazione, mentre la parte del fondo sociale, che appartiene a ciascun azionista, viene tassata a carico di quest'ultimo; le somme depositate nelle Casse di Risparmio fanno assoggettare i depositanti ad un'imposta, e le medesime somme prestate fanno aggravare d'imposta i mutuatari; l'ipoteca costituita dalle casse di risparmio, per garantire i prestiti, viene eziandio tassata a carico del creditore ipotecario.

Con questa sovrapposizione, si vogliono aggravare i redditi capitalistici; mentre, in Italia, essa viene evitata allo scopo di non scoraggiare il risparmio. ⁽⁴⁾

Art. XIII. - Rendite e tasse:

Sezione 1. - Tutti i beni situati in questo Stato, che le leggi degli Stati Uniti non avranno esentati da imposte, saranno tassati proporzionalmente al loro valore, che sarà determinato nel modo che la legge avrà determinato....

Sezione 2. - Il suolo e i lavori di miglioramento fatti sul suolo

(1) Walker: *Double Taxation in United States*, pag. 77.

(2) Vedansi gli Autori citati da Seligman, in *Essais sur l'impôt*, vol. I, pag. 161 (nota).

(3) Claudio Fannet: *Le Costituzioni degli Stati Uniti d'America*, nella *Bibl. di Scienze Politiche* del Brunialti, volume VI, parte I, pag. 1029, (Torino, 1891).

(4) L'art. 61 della legge 24 Agosto 1877, n. 4021 dispone che l'imposta pagata dalle Casse di Risparmio, per via di ritenuta diretta o di rivalsa, sopra i redditi derivanti da buoni del tesoro intestati alle casse medesime e tenuti da esse in portafoglio, o da mutui fatti a Province, Comuni, opere pie ed altri enti morali, si detrae dall'imposta che le casse devono o per conto proprio o per conto dei depositanti.

saranno tassati separatamente. Le terre coltivate e le incolte, di pari qualità e situazione, saranno gravate della medesima imposta⁽¹⁾.

Sezione 3. - Ogni distesa di terra contenente più di seicentoquaranta acri, che sia stata divisa in sezioni dal Governo degli Stati Uniti, sarà tassata per sezioni o frazioni di sezioni....

Queste due sezioni furono vivamente criticate perchè assoggettano, ingiustamente, alla medesima imposta, per le terre di stessa qualità e di situazioni eguali, sia il ricco che il povero, proprietari di fondi non coltivati: il povero, appena capace di coltivare i propri fondi; e i ricchi, che dispongono, senza difficoltà, di tutti i mezzi di coltura. Ma intanto le disposizioni stesse già tendono alla diversificazione dei redditi derivanti da miglioramenti, e ad impedire che i proprietari di terre incolte paghino meno dei proprietari dei terreni coltivati.

Sezione 4. - Un'ipoteca, un pegno, un fidecommissio o qualunque altra obbligazione, che garantisca un debito, nell'interesse della ripartizione e della riscossione dell'imposta, sarà considerata e trattata come parte della proprietà che concerne.

Segue, però, la ripartizione del carico tra il proprietario del fondo ed il creditore ipotecario; anzi la Sez. 5 vieta stipulazioni contrarie.

Sezione 11. - Potranno essere rimosse imposte sulla rendita nei casi, sino alla concorrenza delle somme, e nella maniera che la legge avrà determinato, contro le persone, corporazioni, associazioni, capitali riuniti, compagnie, del pari che sopra una o più compagnie residenti od operanti in questo Stato.

Fu notato che il combinato disposto delle sezioni 1 e 11 esponeva ogni produttore, fosse pure il più povero coltivatore, a pagare due imposte, ed esponeva ogni persona interessata in una corporazione ad essere colpita d'imposta quattro volte, nello stesso tempo. Così il mezzadro vedrà — si disse — gravate d'imposta, secondo la Sezione 1, la propria masseria, con gl'istrumenti di lavoro, col bestiame, con le messi, e vedrà gravato il complesso dei relativi prodotti, con l'imposta sul reddito. Così, la persona impegnata in una corporazione è già colpita — si disse pure — due volte secondo le sezioni 1 e 11, ma potrà vedere il suo stesso dividendo e la rendita annuale della corporazione singolarmente assoggettata all'imposta sul reddito.

68. - Stato dell'Illinese. — La Costituzione del 2 Luglio 1870 dispone, nell'art. IX, concernente le entrate:

Sezione 1. - L'Assemblea Generale provvederà alle entrate necessarie, imponendo una tassa... nel modo che sarà di tempo in tempo determinato da una legge generale, la quale dovrà essere uniforme per tutte le persone o le cose appartenenti alla classe cui essa si applica....

(1) Qui, l'impedire una naturale differenziazione di aliquote, costituisce uno speciale aggravio per le terre incolte, allo scopo solito di spingere i proprietari a coltivarle, nel pubblico interesse.

Sezione 3. - La proprietà, sia mobiliare che immobiliare, dello Stato, delle Contee e delle altre corporazioni municipali, e ogni altra proprietà che può essere esclusivamente goduta da società agricole ed orticole, o destinata a scopi scolastici, religiosi, di carità, o per la costruzione dei cimiteri, può essere esentata da imposte....

69. - Stato di Nebraska. — La Costituzione del 12 Giugno 1875, nell' articolo IX, concernente le entrate e la finanza dispone:

Sezione 1. - (Simile alla Sez. 1 dell' art. IX dello Stato Illinese).

Sezione 2. - (Simile alla Sez. 3 dell' art. IX dello Stato Illinese), inoltre dispone: *Il potere legislativo può stabilire che l'aumento di valore prodotto nei terreni per effetto di ripari vivi, di frutti e di alberi da foresta cresciuti e coltivati in essa, non sia calcolato per la determinazione dell' ammontare dell' imposta.*

70. - Stato di Pensilvania. — La Costituzione del 16 Dicembre 1873, nell' art. IX dispone:

Sezione 1. - Tutte le imposte saranno uniformi per una stessa classe di oggetti nei limiti territoriali dell' Autorità che la decreta e dovranno essere stabilite e riscosse in virtù di leggi generali; ma l'Assemblea Generale, mediante leggi generali, può esonerare dalle imposte le proprietà pubbliche destinate ad uso pubblico, i locali presentemente destinati a servizi religiosi, i cimiteri che non appartengono a privati od a corporazioni, infine gli Istituti Pubblici di pubblica carità.

71. - Costituzione del Wyoming.⁽¹⁾ — La Costituzione del 30 Settembre 1889, nell' art. XV, concernente imposte e redditi, dispone:

Sezione 1. - Tutte le terre e le miglione relative saranno poste a ruolo per la tassazione, valutate per l'imposta e tassate separatamente⁽²⁾.

Sezione 2. - Tutte le terre carbonifere nello Stato, dalle quali non sia estratto carbone, saranno messe a ruolo per la tassazione, valutate per l'imposta, e tassate in proporzione del valore⁽³⁾.

Sezione 3. - Tutte le miniere e i terreni minerari, da cui sia o possa essere prodotto un prezioso metallo, od altro deposito di valore, saranno tassate in aggiunta alle miglione della superficie, e in luogo delle imposte sulle terre, sul prodotto lordo di esse, purché il prodotto di ogni miniera sia tassato in proporzione del valore di essa....

Sezione 12. - La proprietà degli Stati Uniti, dello Stato, delle contee, delle Città, dei Comuni, dei distretti scolastici, delle corporazioni municipali e delle pubbliche biblioteche, i suoli coi relativi fabbricati ad uso esclusivo del culto, i benefici ecclesiastici, i cimiteri pubblici saranno esenti da im-

(1) Francesco Racioppi: *La Costituzione del Wyoming*, nella *Biblioteca di Scienze Politiche* del Brunialti, volume II, pag. 614.

(2) Sembra che la separata tassazione sia voluta per evitare che le miglione sfuggano all' imposta, ossia per evitare una diversificazione spontanea e non voluta. Lo stesso dicasi per il n. 67, sez. 2.

(3) Sembra che qui, come nella sezione 3, si voglia evitare l' esenzione delle miniere inattive, allo scopo di promuoverne l' attivazione.

poste; e così pure quelle altre proprietà, che la legislatura eccettui con legge generale.

Volendo riassumere le accennate disposizioni e, in generale, quelle analoghe di altre costituzioni, si può concludere che esse si propongono due serie di scopi affatto opposte, cioè:

I. - *Evitare la diversificazione, per lo meno gli abusi*, stabilendo l'uniformità o la proporzione del carico. (Vedasi il n. 67, sezioni 1, 2; il n. 68, sezione 1; 69, sezione 1; 70, sezioni 1, 2; 71, sezioni 1, 11; 72).

II. - *Di consentire od assicurare speciali diversificazioni*, concernenti specialmente le industrie estrattive e gli enti di pubblica utilità, mediante:

1) Imposte diverse (V. il n. 67, sez. 1).

2) Sovrapposizione (V. il n. 67, sez. 11).

3) Esenzioni particolari (V. il n. 68, sez. 3; n. 69, sez. 2; 70, sez. 1; n. 71, sez. 12).

4) Speciali valutazioni (V. il n. 71, sez. 3)⁽¹⁾.

72. - Federazione degli Stati Uniti. — La Costituzione Federale degli Stati Uniti d'America prescrive che la tassazione dev'essere « *uniforme in tutto lo Stato Federale* ». Ciò, inteso letteralmente, avrebbe impedito non soltanto differenze tra Stato e Stato, ma anche differenze individuali⁽²⁾.

Il giudice Cooley⁽³⁾ dice che la Costituzione Federale « vieta ad ogni Stato d'imporre sulla proprietà che i cittadini di altri Stati posseggano, o sugli affari che essi possano concludere entro il suo territorio, oneri maggiori di quelli che la tassazione comune impone sulla proprietà o sugli affari dei propri cittadini. Conseguentemente, un'imposta speciale (come è stata, per esempio stabilita nella Nuova Zelanda) pei commercianti girovaghi di altri paesi, sarebbe illegale pei commercianti degli altri Stati Federali ».⁽⁴⁾ Un'imposta sugli assenti od una quota maggiore d'imposta pei non residenti sarebbe egualmente illegale; ma ciò non significa che i non residenti abbiano gli stessi titoli al miglior trattamento accordato ad ogni categoria dei residenti.⁽⁵⁾ Uno Stato può dividere i residenti in due categorie, l'una delle quali può essere trattata in maniera più favorevole dell'altra, come si è accennato per l'Australia.⁽⁶⁾ Ed, in conclusione, si ritiene solo che non possono aver luogo irragionevoli diversità di trattamento.

72.^{bis} - Imposte speciali. — Come si è visto, la sovrapposizione può avere forma *obiettiva*, oppure *subbiettiva*. E, ad esempio, di forma obbiettiva, vale a dire si attua in confronto dell'oggetto imponibile, l'imposta sul patri-

(1) V., per altre costituzioni, i n. 25, 151.

(2) Giusta le osservazioni della Corte Suprema degli Stati Uniti, nella Causa *Pollok c. The Farmer's Trust*, in materia d'imposta sul reddito (157 U. S., pag. 429).

(3) *Constitutional limitations*, 6ª edizione, pagina 957.

(4) Come fu deciso nella causa *Ward c. Maryland* (12 Wallace 419, 430).

(5) W. Harrison Moore: *La Costituzione dell'Australia*, (Melbourne, 1901) nella Bibl. citata, volume X, serie II, (Torino, 1912), pagine 583-5.

(6) V. il n. 25. Circa la diversificazione contro gli stranieri, v. i n. 26, 54; a favore degli emigranti, v. il n. 110; degl'immigrati, v. il n. 42; e, contro gli assenti, v. i n. 102, 104, 106.

monio in Prussia (n. 51), nel Wurtemberg (n. 55), in Sassonia (n. 56), in alcuni ducati e granducati tedeschi (n. 57-61), in Olanda (n. 62), in Svizzera (n. 63-65) ed in America (n. 66 e seg.).

Di questa natura sono anche le imposte *suntuarie*, che, nei tempi passati, erano più in voga che non oggi. Esse sono fondate sul concetto di proibire o limitare alcuni consumi od alcune abitudini⁽¹⁾.

Hanno forma *subbiettiva*, vale a dire si attuano in confronto delle persone, qualunque sia la natura, il numero e l'ammontare delle loro ricchezze, ad esempio, le imposte che, in qualunque forma, cercano di colpire gli stranieri più dei cittadini, in Prussia (n. 53), nel Granducato di Brunswick (n. 58), nella Repubblica di Haiti (n. 54), in Francia ed in altri Stati moderni, come nell'antica Atene. La Federazione degli Stati Uniti e parecchi Stati che la compongono (n. 68-72), nelle loro costituzioni, talora consentono, talora negano questa diversificazione subbiettiva, che abbiamo anche osservato altrove⁽²⁾, a scopo di limitazione e di compensazione.

Di tal natura è l'imposta «militare» su coloro che non prestano servizio militare: la quale esiste in Italia (n. 206), in Austria-Ungheria, in Svizzera, in Serbia, in Portogallo; esisteva anche in Francia, nel Wurtemberg, in Baviera; e fu proposta anche per l'Impero Germanico.⁽³⁾

Con questa diversificazione mediante sovrapposizione, si cerca di aggravare, a titolo di compenso, i cittadini i quali godano del vantaggio dell'esenzione dal servizio militare, di fronte a coloro che lo prestano.⁽⁴⁾

Si può, in generale, affermare che tutte le imposte speciali hanno per scopo di operare una diversificazione per sovrapposizione, obbiettivamente o subbiettivamente.⁽⁵⁾

Infine, a proposito del duplice carattere, *subbiettivo* od *obbiettivo*, che la diversificazione può assumere, è da notare come tale distinzione si possa riscontrare, non solo in questo *secondo gruppo* di leggi, che operano la sovrapposizione delle imposte, ma benanche nel primo gruppo (imposte singole), e nel terzo (imposte plurime, e complessive).

Infatti, quando, nel *primo gruppo* troviamo esentati i miglioramenti agrari, abbiamo una diversificazione obbiettiva, e quando troviamo tassate particolarmente le persone assenti dallo Stato, oppure gli stranieri che vi risiedono, per quanto non avessero ricchezze da farli apparire imponibili alla stregua dei cittadini, allora abbiamo una diversificazione subbiettiva⁽⁶⁾.

Così pure, nel *terzo gruppo*, s'incontrano numerose diversificazioni soggettive: quali le esenzioni personali, le deduzioni per pesi di famiglia,

(1) V. n. 184.

(2) V. i n. 26, 54, 102, 104, 106.

(3) V. il documento n. 23 degli *Atti Parlamentari della Camera dei deputati*, in Italia, (*Legislatura XV, prima sessione, 1882*).

(4) G. F. Ferraris: *L'imposta militare*, Milano, 1915.

(5) Circa il concetto *d'imposta speciale*, vedasi il Ferraris, Op. cit.

(6) V. gli esempi ai n. 23-31; 42-45.

a lato di moltissime diversificazioni obbiettive : quali sono le distinzioni tra redditi del lavoro, capitalistici e misti (2).

CAPITOLO IV.

Imposte plurime, e complessive.

73. — Diversificazione per categorie. — Nel terzo gruppo di legislazioni, la diversificazione si effettua, principalmente, in una sola legge d'imposta plurima, o complessiva, su varie specie di redditi, o di entrate, o di ricchezze.

Come fu accennato, l'imposta *plurima*, cioè: *quella che colpisce distintamente varie specie di prodotti, di redditi*, è differente dall'imposta *complessiva* (o come suol chiamarsi, *globale*), che colpisce, *nel suo insieme la somma netta di tali prodotti, o redditi*, vale a dire il reddito od il patrimonio netto di ciascuna persona.

Peraltro, in questo *terzo gruppo* di legislazioni, vengono poste ed esaminate così le imposte plurime, come le imposte complessive, perchè in entrambe le specie viene o può essere attuato, in via intrinseca, il metodo di *diversificazione del carico tributario per categorie di ricchezze*.

A ciascuna delle quali corrisponde una riduzione speciale, o della quota parte imponibile, oppure dell'aliquota percentuale d'imposizione, oppure del minimo esente da imposta.

L'unità di organizzazione consente di graduare la diversificazione, se non in modo più perfetto, almeno in modo più chiaro ed evidente, e, di misurarne con maggior precisione gli effetti ; perchè, data una serie di norme comuni ed omogenee, contenute ed armonizzate in una sola legge, riesce più facile scorgere la portata delle differenziazioni di carico, e, quindi, proporzionarne gli effetti nei limiti voluti.

I mezzi intrinseci e palesi, di cui si vale questo metodo, sono, come si è accennato, di due serie, cioè :

- a) la riduzione dell'imponibile, o delle aliquote ;
- b) l'esenzione di vari minimi di esistenza, secondo le varie categorie di redditi o di entrate. (N. 5 e 6).

74. - Modalità preferibile. — La prima serie contiene i mezzi più larghi ed efficaci.

È da preferirsi la differenziazione degli imponibili, o quella delle aliquote ?

Supponiamo che il legislatore intenda gravare i redditi capitalistici in

(2) V. gli esempi ai n. 78-111 ; 112, 147-148, 174-184.

misura doppia di quanto ha gravato i redditi del puro lavoro. A tale scopo, può egli stabilire la regola che, per ogni 100 lire di reddito capitalistico, sarà prelevata l'imposta di L. 10, e, per ogni 100 lire di reddito del lavoro sarà prelevata l'imposta di L. 5. Si avranno, così, due aliquote percentuali d'imposta, corrispondenti alle due categorie di redditi. E questa è la prima maniera della diversificazione della prima serie. Ma lo stesso scopo può essere dal legislatore raggiunto in una seconda maniera: cioè, adottando, per entrambe le categorie di entrate, l'aliquota percentuale unica del 10 %, e stabilendo la regola che tale aliquota, mentre sarà applicata su tutto l'ammontare (ad esempio di L. 100) del reddito capitalistico, sarà invece applicata soltanto sulla metà del reddito (di L. 100) del lavoro: di guisa che

il primo pagherà il 10 % di L. 100 = L. 10,

il secondo pagherà il 10 % di L. $\frac{100}{2}$ = L. 5.

Si avrà, così, un'aliquota percentuale unica, applicabile ad entrate imponibili diverse, variamente ridotte.

Se ad ogni categoria di entrate si fa, con la prima maniera, corrispondere un'aliquota diversa dalle altre, l'imposta perde la semplicità derivante dall'unica aliquota: unicità che, sotto l'aspetto tecnico, è di grande giovamento alla più facile, chiara ed economica applicazione pratica dell'imposta. Ad esempio, compilare i ruoli di riscossione, mediante il calcolo dell'imposta dovuta da gran numero di contribuenti sopra redditi di vario ammontare, già ridotti, nell'accertamento, alle cifre imponibili, è un'operazione aritmetica semplice e facile, quando l'aliquota unica d'imposta è per esempio del 5 %, oppure del 10 %, ma egualmente per tutti i redditi imponibili in esso indicati. Lo stesso contribuente, il quale già conosce il reddito imponibile che gli fu accertato, può facilmente riscontrare l'esattezza del calcolo dell'imposta addossatagli, confrontando la detta aliquota col proprio reddito imponibile. E ridurre il reddito effettivo accertato alla quota imponibile da iscriversi nel ruolo d'imposta è un'operazione facile, che ha luogo in confronto del contribuente, all'atto di ogni singola commisurazione del reddito. Ma il calcolo del ruolo di riscossione dell'imposta ed il relativo controllo si complica, invece, grandemente, quando le aliquote di commisurazione del carico sono diverse, non solo da uno ad altro contribuente, ma benanche per uno stesso contribuente, il quale possieda, in pari tempo, redditi diversi, soggetti ad aliquote differenti.

Per evitare, quindi, la molteplicità delle aliquote d'imposta, la tecnica della diversificazione spesso preferisce la seconda maniera: cioè di ridurre la parte imponibile dei redditi in proporzioni diverse, secondo la loro natura, ad un valore omogeneo, cui si possa applicare un'unica aliquota.

Questa forma, oltre alla semplicità del calcolo, importa anche una maggiore chiarezza d'imposizione, nell'accertamento in confronto del contri-

buente, perchè la legge non si limita a dire, ad esempio, al lavoratore che egli paga un' imposta con aliquota minore di quella che colpisce il capitalista, ma apertamente gli dice che, delle sue cento lire di reddito, soltanto L. 50 sono assoggettate all' imposta, mentre le rimanenti sono esenti, perchè destinate ad un fondo di reintegrazione del capitale speso per acquistare la capacità professionale, e di riserva pel tempo in cui gli verrà meno la possibilità di ritrarre un reddito dal proprio lavoro.

Ora è molto interessante, per la sollecita e pacifica procedura dell' accertamento, che il contribuente abbia ben presente, chiara e precisata, la diversificazione che gli vien concessa, perchè ciò gli risparmia di muovere contestazioni per chiedere quelle stesse deduzioni, sotto altra forma e per altri titoli (v. n. 229).

Il legislatore, allo scopo di rendere facile ed agevole la riscossione dell' imposta, e di causare il minore attrito possibile, ha interesse a diminuire la naturale avversione dei cittadini contro i tributi. Perciò, non dimentica mai di tener conto, per quanto può, della psicologia del contribuente e cerca, con ogni cura, la forma d' imposizione a lui più accetta, od almeno quella che il contribuente sia disposto a subire con animo più rassegnato.

La reazione del cittadino contro l' imposizione si verifica in due momenti: quando conosce che l' imposta è deliberata, e quando ne viene personalmente colpito; la reazione è più forte nel secondo momento che nel primo. Perchè l' avversione collettiva dei cittadini contro l' imposta, nel momento in cui è deliberata e poi quando è legge, viene attenuata e vinta dal sentimento collettivo della necessità ed utilità delle pubbliche spese; l' avversione individuale, in quegli stessi momenti, è, a sua volta, attenuata e vinta, in ciascuna persona, dall' indeterminatezza della cognizione dell' onere individuale e dalla speranza di potervisi, in tutto o in parte, sottrarre, con opportuni accorgimenti, all' atto dell' accertamento. Ne consegue il fatto, da tutti conosciuto: che la maggiore e più fiera resistenza dei singoli cittadini contro l' imposizione è quella tutta individuale, che ogni singola persona, quando è direttamente colpita, oppone al funzionario fiscale, il quale cerca di costringerla a riconoscere, mediante un legale accertamento, l' ammontare specifico della somma, che quella persona deve corrispondere al pubblico erario.

Ciò premesso, quale delle due forme di commisurazione subirà con migliore animo il contribuente? S' egli è, ad esempio, un lavoratore, preferirà l' imposta del 5 % sull' intera sua entrata di lavoro; oppure l' imposta del 10 % applicata solamente sulla metà della sua entrata?

Certamente, il contribuente subirà più volentieri quest' ultima forma, perchè egli non è disposto a ribellarsi contro la misura generale dell' imposta la quale, sia del 5 o del 10 %, è stabilita in misura uniforme per tutti, mediante una disposizione fissa e inderogabile della legge, la quale, da tutti riconosciuta, non può essere da nessuno discussa, in sede di accertamento. Il contribuente discuterà, invece, con passione l' ammontare della sua entrata

di lavoro, e rimarrà contrariato di doverla tutta assoggettare all' aliquota di carico prestabilita; mentre, se il funzionario commisuratore gli dice che soltanto la metà della sua entrata sarà assoggettata all' imposta, dovendo l' altra metà essere considerata come un fondo di risparmio necessario ed intangibile, allora il contribuente rimarrà soddisfatto e riconoscerà volentieri che nell' imposta, per quanto gravosa, non manca un principio di giustizia, dal funzionario rigoroso spontaneamente ammesso ed attuato, *anche in suo confronto*. Ed il riconoscimento e l' elargizione spontanea di questa giusta esenzione fatta *tangibilmente* dal funzionario delle imposte, porrà nella miglior luce la precisione ed il rigore con cui egli pretenderà di valutare l' ammontare del reddito, e indurrà il contribuente nella convinzione della necessità delle noiose forme procedurali.

Trattasi, come si vede, di questione speciale di forma, ma, siccome spesso la forma tocca la sostanza, così tale questione formò oggetto di lungo esame nella Camera dei Deputati in Italia ⁽¹⁾; dove, però, la minoranza di una commissione concludeva, per ragioni particolari, in senso opposto alle precedenti considerazioni: cioè, in favore della pluralità delle aliquote.

Invece, rimane ancora in vigore il metodo di riduzione dei redditi ad un valore unitario: metodo che risale all' estimo della Repubblica Fiorentina (1427), in cui, sull' esempio del censo romano, i redditi si riducevano appunto ad una comune misura (*lira d' estimo*), sulla quale veniva applicata l' aliquota d' imposta. « Al valente tratto e desunto dalla rendita degli stabili, aggiungevasi il valente capitale, ritratto dalla rendita di ricchezza mobile, commerci, esercizi, numerario, crediti e denari di Monte, ma con altre norme di valutazione; vale a dire, con diverse regole di stima; per cui ne avveniva che fossero imposte in diversa proporzione le varie rendite della ricchezza mobile dalle quali, dopo di essere state, secondo differenti stime calcolate, formavasi un valente unico o capitale, insieme con quello ridotto dalla rendita fondiaria, e questo imponevasi a ragione del mezzo per cento, e, in via straordinaria, con tariffa progressiva, come avvenne nel 1443 » ⁽²⁾. Allo stesso risultato sarebbe giunta la proposta degli attuari inglesi, di capitalizzare i redditi differenti con criteri a ciascuno di essi corrispondente ⁽³⁾.

Una semplificazione, forse eccessiva, di questa forma di riduzione dell' imponibile era quella proposta in Francia, per l' imposta sul reddito, e che consisteva nell' accordare l' attenuazione di $\frac{1}{5}$ dell' imposta a tariffa intera, quando il reddito complessivo comprendesse, in una proporzione qualsiasi, redditi del lavoro e misti; l' attenuazione di $\frac{2}{5}$, quando comprendesse redditi del lavoro (n. 219). Questa forma, se adottata, sarebbe riuscita eviden-

(1) Camera dei Deputati, legisl. XX, 2 sessione, 1898-99. Relazione n. 45 B, concernente *modificazioni alle leggi per l' applicazione dell' imposta sui redditi di ricchezza mobile*.

(2) Canestrini: *La scienza e l' arte di Stato della Repubblica Fiorentina*, ecc. Firenze, 1862, pagine 215-16, 413.

(3) Vedasi il n. 117.

temente troppo generica ed imperfetta, trascurando la proporzione, molto varia, in cui le entrate del lavoro, quelle miste e quelle capitalistiche concorrono rispettivamente alla formazione del reddito complessivo.

75. - Esenzioni. — Siamo alla seconda serie dei mezzi per differenziare intrinsecamente l'imposta plurima o complessiva.

Come il primo gruppo, anche il terzo gruppo di legislazioni adopera come mezzo di diversificazione l'esenzione di entrate (V. n. 5-6); ma lo adopera in via secondaria in questo senso: che l'esenzione del minimo di esistenza è voluta dalla legge per una ragione subordinata e più specifica e ristretta di quella della diversificazione. Però, coerente al principio della medesima, la legge stabilisce l'ammontare del minimo reddito esente non in misura unica, sibbene in misura varia, secondo la varietà delle entrate.

Se si ammette un minimo imponibile, diventa anche necessario, come faceva notare il Goulburn nel Parlamento Inglese del 1848, di avere un *minimo speciale appropriato a ciascuna categoria di redditi*; senza, peraltro, dover giungere, come temeva anche il De Parieu⁽¹⁾, ad un minimo misto e composto, applicabile alla riunione di molteplici specie di redditi. Perchè questa riunione avviene soltanto nell'imposta complementare sul reddito complessivo, nella quale però il minimo di esenzione si computa rispetto, non alle entrate effettive, sibbene rispetto a quelle già diversificate e ridotte ad un comune valore imponibile. Quindi, nell'imposta sul reddito complessivo il minimo di esenzione non viene diversificato, ma è determinato in cifra unica, riferibile al reddito netto imponibile (e già diversificato), ch'è pure unico: ogni complicazione è quindi eliminata. Mentre nell'imposta plurima, essendo ogni entrata distinta dalle altre di diversa natura, la differenziazione dei minimi di esenzione può effettuarsi, per ciascuna di esse, senza alcuna difficoltà.

Se, per esempio, per un'entrata capitalistica, la legge d'imposta plurima esenta le prime L. 1000, per un'entrata di lavoro, esenta le prime L. 2000; da ciò la differenziazione del carico, in due categorie di entrate⁽²⁾.

76. - Diversificazione spontanea. — Fatta eccezione pel caso, accennato ai n. 33 e 35, in cui il legislatore predispone le nuove valutazioni a lunghi periodi di tempo, ritardandole allo scopo di non colpire troppo presto i miglioramenti agrari, od altri incrementi di reddito degni d'incoraggiamento e di protezione, negli altri casi il legislatore del mezzo di differenziazione derivante dal modo di accertamento e di valutazione della materia imponibile (V. n. 8) nè nel primo, nè in questo terzo gruppo di legislazioni si vale, di proposito, a tale scopo; perchè, in ogni legge d'imposta egli si preoccupa, anzitutto e principalmente, di raggiungere la maggiore

(1) E. De Parieu: *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, Paris, 1856, pag. 332.

(2) Vedasi n. 22, pag. 39-40

esattezza possibile, nella valutazione così del complesso delle entrate, come di ciascuna di esse, e perciò sceglie sempre il modo di valutazione che reputa più esatto per ciascuna entrata. Ma, siccome ognuna di queste presenta, per la sua propria natura, un grado particolare di difficoltà di accertamento, e perciò richiede un metodo d'indagine e di valutazione appropriato alla sua natura, così ne consegue che la varietà dei metodi di accertamento o di valutazione non è liberamente voluta, ma necessariamente subita dal legislatore; ed è, per conseguenza, dal medesimo subita anche la differenza di approssimazione dell'accertamento, risultante appunto da quella varietà di metodi, tra l'una e l'altra entrata.

Quindi, la diversificazione occulta e spontanea ⁽¹⁾, che ne deriva, può risultare del tutto contraria agl'intenti della legge. In tal caso, questa prevedendolo, cerca di compensare tal risultato con una diversificazione palese e preordinata in senso opposto. Per esempio, la legge colpirà con l'aliquota del 9 % gli stipendi degl'impiegati *privati* che in parte sfuggono alle solite indagini fiscali ed al pagamento dell'imposta; e colpirà con l'aliquota minore del 7 % gli stipendi dei funzionari *dello Stato*, accertati in modo rigoroso e tassati completamente mediante ritenuta diretta da parte del Tesoro, all'atto del pagamento degli stipendi medesimi ⁽²⁾.

77. - Vantaggi del terzo gruppo. — Se noi confrontiamo il sistema di diversificazione *per categorie*, ch'è proprio di questo *terzo gruppo*, con ciascuna delle accennate serie di scopi (n. 10) che possono giustificare la diversificazione, troviamo che questo sistema si presta a raggiungere tutti e singoli cotesti scopi, e nel modo più esteso e più chiaro; il che non può dirsi dei sistemi dei primi due gruppi.

La possibilità di stabilire, in modo facile e semplice, tante categorie di redditi, o di entrate, quante sono le differenziazioni volute dal legislatore; la facilità di adattare a queste ultime le misure particolari opportune pei vari scopi, rendono le leggi di questo terzo gruppo più perfette e complete, nei riguardi della diversificazione, che non le leggi del primo e secondo gruppo.

Se il legislatore vuole adottare il sistema delle categorie, limitandosi a distinguere due sole categorie (ad esempio i redditi capitalistici e quelli del lavoro), ottiene, approssimativamente, la diversificazione stessa che avrebbe potuto ottenere col sistema della sovrapposizione. Ed entro certi limiti si potrebbe affermare che il sistema delle categorie può surrogare, per gli effetti della diversificazione, il sistema della sovrapposizione, mentre questo non può sempre surrogare quello.

Ma occorre soggiungere, peraltro, che, in realtà, ogni sistema ha pregi e difetti tali, da differenziarsi dall'altro. Abbiamo visto, ad esempio, i pregi

(1) Vedasi il n. 20.

(2) V. n. 10, V. a., pag. 25.

della sovrapposizione esaminando la legge prussiana (49-51); vedremo i pregi delle categorie in Inghilterra (N. 136-140; 142-144); e sarà facile concludere che in Prussia non sarebbe stato possibile raggiungere i fini voluti da quel legislatore adottando la soluzione del legislatore inglese; e viceversa, in Inghilterra non sarebbe stato possibile raggiungere i fini voluti dal quel legislatore, adottando la soluzione prussiana (V. n. 146).

Appartengono al terzo gruppo le seguenti legislazioni:

78. - Germania ⁽¹⁾. — *Legge dell'Impero Tedesco sulla Contribuzione militare* (Wehrbeitrag) ⁽²⁾.

In questo esempio, la diversificazione per categorie è completata da quella per sovrapposizione.

Questa imposta temporanea stabilita per il triennio 1914-1916, ammette due tariffe (Art. 32): l'una pel patrimonio, l'altra pel reddito. Le aliquote di quest'ultima sono moderate pei redditi inferiori a 50.000 marchi, limite nel quale si ritenne che rientrassero in maggior parte i redditi *non fondati*. Questo concetto, secondo il quale i redditi più bassi sarebbero in prevalenza redditi del lavoro, fu espresso anche in *Svizzera* ⁽³⁾, e nell'*Alsazia Lorena* (n. 222).

Inoltre, l'articolo 31 della legge dispone che dal reddito si deduce una somma corrispondente agli interessi del patrimonio imposto, calcolati al tasso del 5 %: con ciò si restringe la sovrapposizione delle due tariffe.

Questa disposizione, che nei riguardi della *Svizzera* è stata chiarita, ed anche giustificata, qui innanzi (n. 64), nondimeno potrebbe, in tempi normali, produrre, anzitutto, una conseguenza non desiderabile, perchè sarebbero favoriti i capitalisti che impiegano i capitali in modo sicuro e quindi a tenue interesse (proprietà agricola, fondi di Stato). Siccome essi ritraggono effettivamente dai loro capitali interessi generalmente inferiori al 5 %, così questa disposizione di legge accorda loro, indirettamente, la parziale esenzione del loro reddito non fondato. Ma in tempi di guerra il fatto si attenua.

In secondo luogo, i capitali impiegati nell'industria e nel commercio, se fruttano più del 5 % vengono colpiti con due tariffe, cioè come patrimonio, e in parte come reddito; vale a dire in questo caso si verifica la diversificazione per sovrapposizione ⁽⁴⁾.

(1) Henry Vouters: *La couverture financière des dépenses militaires allemandes*, in *Revue de Science et de Législ. financières*, Parigi, 1913, pagg. 515 e seg. (Con estesa bibliografia).

(2) Legge 3 Luglio 1913; *Reichsgesetzblatt*, 1913, n. 41.

(3) N. 64, vedasi anche il n. 135.

(4) Applicando le due tariffe con tali restrizioni, facciamo l'ipotesi di tre contribuenti, aventi ciascuno lo stesso reddito di marchi 35.000, dei quali il primo possiede un patrimonio di marchi 700.000; il secondo un patrimonio di marchi 200.000; il terzo nessun patrimonio, oppure uno esente (inferiore a marchi 10.000). Allora si hanno le seguenti imposte:

1° Contribuente: Non è soggetto alla tariffa sul reddito, perchè esso oltrepassa 35.000 marchi, ossia il 5 % del patrimonio posseduto di marchi 700.000; su quest'ultimo soltanto, il contribuente paga, con la tariffa sul patrimonio, l'imposta di marchi 4550.

2° Contribuente: È soggetto alla tariffa sul reddito, solo per 25.000 marchi perchè il suo reddito

79. - Diversificazione occulta. — Oltre a questa diversificazione, occorre rilevare, nella legge in esame, quella accordata alla proprietà fondiaria, la quale può essere *valutata secondo il suo valore di rendimento* (*Ertragswert*), (Art. 17): il che costituisce un favore, in confronto del rimanente patrimonio, che deve essere valutato secondo il suo valore venale (art. 16).

Alla stessa proprietà fondiaria è dall' articolo 53 accordato altro favore: « *La vendita forzata di beni fondiari, allo scopo di assicurare il ricupero della contribuzione militare, non potrà essere ordinata senza l' assentimento del contribuente* ». Questa caratteristica forma di diversificazione occulta vige, in Germania, pure nella legge, del 1906, d' imposta sulle successioni (articolo 48) ⁽¹⁾, ed altresì nella legge, del 1911, d' imposta sul plus-valore immobiliare (art. 49) ⁽²⁾. Anche nell' imposta sul patrimonio, negli Stati Uniti d' America, alcune proprietà sono, per legge, sottratte ad ogni esecuzione, ma in misura limitata.

Tali sono: la casa di propria abitazione, d' un valore che non passi i 1200 dollari, per chi vive in città; un podere esteso non più di 200 acri per chi vive in campagna; e i mobili necessari alla vita, fino al valore di 250 dollari. Questi ultimi, anzi, vanno pure esenti dall' imposta ⁽³⁾. Cotesco divieto è fondato su ragioni di umanità, come quello dell' art. 586 del Codice di Proc. Civile italiano; mentre la legge tedesca costituisce una diversificazione tra il capitale mobiliare e quello immobiliare.

Nel corso della discussione della legge, non mancò, come al solito, di ripresentarsi il problema della diversificazione. Fu proposto nel *Reichstag* che si tenesse conto della speciale sorgente di ciascun reddito e della sua relativa sicurezza, distinguendo, di conseguenza, i redditi dei funzionari pubblici dai redditi delle professioni libere, e così via ⁽⁴⁾.

80. - Contro la diversificazione palese. — Ma il governo si oppose a simili proposte, per un doppio ordine di ragioni.

Anzitutto — e questa fu la ragione decisiva — perchè si trattava di un' imposta temporanea, il cui pregio essenziale doveva essere la semplicità e facilità di applicazione, mentre la mancata diversificazione palese, completa e perfetta non avrebbe provocato che un' ingiustizia passeggera. In secondo luogo, le proposte di diversificazione furono respinte, perchè complicate e

effettivo di marchi 35.000 è diminuito del 5 % sul patrimonio di 200.000 marchi; e, con la tariffa stessa, sul reddito di 25.000 marchi paga l' imposta di marchi 400. Con la tariffa sul patrimonio paga su marchi 200.000; l' imposta di marchi 750. Onde in complesso paga marchi 1150.

3° Contribuente: Paga con la sola tariffa sul reddito, per marchi 35.000 di reddito l' imposta di marchi 700. (Vouters, op. cit., pag. 588, nota).

(1) Legge 3 Giugno 1906 - *Reichsgesetzblatt*, pag. 654.

(2) Legge 14 Febbraio 1911, *Reichsgesetzblatt*, pag. 33.

(3) E. Broglio, op. cit., vol. I, pag. 124-153.

(4) Vedansi gli atti parlamentari del Reichstag. 13ª legislatura, periodo I, sessione 1912-13, e precisamente il disegno di legge con la relazione ministeriale e la relazione della Commissione del Bilancio, documenti n. 869-973; le discussioni nelle sedute del 9-12 aprile 1913, 25-30 Giugno 1913.

capaci di provocare inestricabili *difficoltà in ordine alla deduzione dei debiti*. Peraltro, questo problema è facilmente risoluto da varie legislazioni ⁽¹⁾.

81. - Baviera. — Anteriormente all'imposta sul reddito (*Einkommensteuer*) del 24 Agosto 1910, n. 42, era in vigore la *legge del 9 Giugno 1899, modificante la legge 19 Maggio 1881, sopra alcuni redditi mobiliari derivanti da impieghi, professioni libere, affittanze, miniere, e non colpiti da imposte speciali*.

Tali redditi sono classificati in tre categorie, per ciascuna delle quali è stabilita una diversa tariffa progressiva d'imposta. Se un contribuente possiede redditi di varie categorie, paga, in ciascuna di queste, con la tariffa relativa: in sostanza (se non nella forma) come avviene, per questo riguardo, nella imposta italiana sui redditi della ricchezza mobile (n. 147).

82. - Granducati di Mecklembourg-Schwerin, Mecklembourg-Strelitz.

L'articolo 1 dell'*editto 1 Luglio 1886*, distingue, in questi Granducati, sette categorie di redditi, i quali sono, per ciascuna categoria, sommati ed imposti, dopo di aver subito le deduzioni previste dalla legge 8 Giugno 1886. Tali categorie formano sette imposte diverse, ciascuna delle quali comporta una o più tariffe progressive. Per la gran varietà delle aliquote, questo sistema ha una qualche somiglianza col sistema spagnolo (v. n. 84).

83. - Austria. — La *legge 25 Ottobre 1896 n. 220*, modificata dalla *legge 23 Gennaio 1914 n. 13*, mentre nel suo complesso rientra nel primo gruppo di legislazioni (v. n. 47), col § 131 ⁽²⁾ trova sede in questo *terzo gruppo*, perchè costituisce un'imposta plurima, cioè generale sulle *rendite*, diversificate nel seguente modo ⁽³⁾.

Dall'enumerazione fatta dal § 124 della legge, risulta che l'imposta colpisce redditi permanenti e sicuri puramente capitalistici, o prevalentemente capitalistici; redditi meno certi, e temporanei. Ne sono esclusi, dunque, i redditi del puro lavoro (salari, stipendi, pensioni), e i redditi misti (industrie, commerci, professioni): il che costituisce una prima diversificazione, in forma

(1) V. n. 88-93 e n. 206-211). V. la diversificazione dell'imposta di guerra svizzera (n. 64, III).

(2) Modificato con la legge 26 Giugno 1901, n. 80.

(3) § 124 della legge: l'imposta sulle rendite colpisce: « chiunque percepisce proventi da enti o diritti patrimoniali che non sono già direttamente colpiti dall'imposta fondiaria, casatico, e sull'industria sugli stipendi.

« Tali percezioni sono in particolare:

1. - Gli interessi e rendite di obbligazioni di Stato, di fondi pubblici e simili.
2. - Gli interessi di tutti gli altri prestiti pubblici e privati, assicurati e non assicurati. . . .
3. - I guadagni sullo sconto, che fanno veci d'interessi.
4. - I fitti per locazioni d'industrie, diritti industriali e di altri enti non soggetti all'imposta fondiaria, né al casatico.
5. - Rendite di ogni specie, ad eccezione di quelle che costituiscono un diretto compenso per servizi prestati, nonchè degli assegni di riposo indicati al § 167 n. 4 (*queste sono invece soggette all'imposta sugli stipendi ed emolumenti di servizio*), quindi: rendite (ereditarie, temporanee, vitalizie), rendite di riscatto e d'indennizzo percezioni di diritto d'uso, da servitù, da oneri fondiari e simili diritti.
6. - Prestazioni di alimenti, percezioni per diritti di patenti, privilegi, invenzioni, ecc.
7. - Interessi e dividendi di carte di valore estere (salve le eccezioni).

estrinseca ⁽¹⁾. Viene ora l'ulteriore diversificazione, in forma intrinseca, per categorie, la quale, principalmente, differenzia il carico tra i redditi più sicuri e quelli meno sicuri; indi stabilisce delle sfumature di carico tra questi ultimi, per scopi disparati.

Questa diversificazione risale alla legge del 29 Ottobre 1849 ⁽²⁾. Sin d'allora gl'interessi percepiti a titolo permanente sopportavano il maggiore carico (imposta del 5 %), mentre le rendite vitalizie non erano colpite pel loro annuo ammontare, ma soltanto per l'interesse al 5 o 6 per cento, (secondo che esse fossero garantite o no da un'ipoteca) del capitale da esse rappresentato. Così una rendita vitalizia di 800 fiorini, costituita sopra un capitale di 10.000, sopportava un'imposta calcolata solamente su 500 o 600 fiorini ⁽³⁾.

In seguito, l'aliquota sul reddito della categoria delle rendite permanenti fu portata al 10 %, compresa la sovrimposta provinciale; ma con la legge del 1896, qui appresso riportata, questa misura fu mantenuta soltanto per quegli interessi derivanti da *pubblici* prestiti, i quali già, fino ad allora, dovevano sopportare la stessa misura d'imposta, e non semplicemente apparente, ma di fatto, a causa della ritenuta diretta operata dalle pubbliche casse.

Al contrario, per tutte le rimanenti specie di percezioni di rendite, le quali sfuggivano in parte all'imposta, perchè la ritenuta era fatta dai debitori a loro proprio vantaggio ⁽⁴⁾, e perchè l'obbligo della dichiarazione non era perfettamente adempito, fu nel 1896 stabilita la misura dell'imposta del 2 %.

« *Il che — soggiungeva la Commissione Parlamentare relatrice sul disegno di legge — è poco sufficiente per escludere completamente il timore di una ripercussione dannosa sul traffico del capitale e sulle condizioni del credito* » ⁽⁵⁾.

Probabilmente per questo timore, l'aliquota del 2 % fu ulteriormente ridotta dal parlamento, per talune specie d'interessi.

§ 131 ⁽⁶⁾ - *L'imposta sulle rendite* importa:

a) 10 % degli interessi di quelle parti del debito nazionale dello Stato, che non sono esenti per leggi speciali da questa imposta, nè colpite con una maggior misura d'imposta....

b) 3 % dei fitti d'industrie date in locazione;

c) 2 % delle altre percezioni soggette all'imposta sulle rendite, salvi i favori accordati nella lettera d);

d) 1,50 % degl'interessi di depositi in casse di risparmio e presso

(1) Vedasi il n. 47.

(2) Completata con patente del 29 Ottobre 1849 e regolamento ministeriale dell'11 Gennaio 1850.

(3) Dottor Chlupp: *Systematisches Handbuch der direkten Steuern in Kaisertum Oesterreich*, pag. 1855, § 173. V. n. 229.

(4) Patente del 10 e 29 Ottobre 1849.

(5) *Motive und Spezielle Erläuterungen zur Regierungsvorlage, (380 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Abgeordnetenhauses, XI Session), 1892*, pag. 80-81.

(6) Modificato con la legge 26 Giugno 1901, n. 80.

i consorzi industriali ed economici e le casse di anticipazione; nonchè gl'interessi delle lettere di pegno degl'istituti ipotecari non diretti al guadagno, basati sul principio della reciprocità, anche gl'interessi delle obbligazioni emesse da altri istituti provinciali di credito, in base a prestiti accordati;

e) 0,50 % (in parziale modifica della lettera d), interessi di lettere di pegno ed obbligazioni degl'istituti di credito provinciali, emessi in base a prestiti concessi, incluse le società di credito del suolo, come pure gl'istituti di lettere di pegno delle casse di risparmio.

Con ciò non è alterata la misura dell'imposta introdotta con legge 20 Giugno 1868, n. 66, ossia:

f) 16 % interessi del debito unificato.

g) 20 % prestiti di lotteria del 1854.

Questa legge dimostra la molteplicità delle diversificazioni che si possono introdurre nei soli redditi capitalistici, anzi in quella parte limitata dei medesimi, ch'è costituita dalle *rendite* di sopra enumerate. E ciò riprova come sia teoricamente incompleta la diversificazione che si limita a distinguere i redditi capitalistici nel loro complesso, da quelli del lavoro e da quelli misti di capitale e di lavoro. Teoricamente, queste tre categorie possono essere suddivise sotto molteplici aspetti, in una gradazione infinita di aliquote o di riduzione delle entrate effettive ad imponibili. E ciò si osserva anche nel seguente esempio.

84. - **Spagna.** — *La legge 27 Marzo 1900 e decreto del 30 Marzo dell'imposta sui redditi di ricchezza mobile*⁽¹⁾ (modificata colla legge del 29 Dicembre 1910⁽²⁾ e dal regolamento 25 Aprile 1911) introduce nella Spagna una diversificazione completa, concettualmente e sostanzialmente simile all'imposta italiana dello stesso titolo (n. 147). Nella sostanza vi è una sola differenza pratica, e non teorica, in quanto la differenziazione spagnuola è più minuziosa, ed anche meno chiara e giustificata, in alcuni particolari (n. 191, VI).

Nella forma, poi, la legge spagnuola diversifica i redditi, mediante la variazione delle aliquote d'imposta relative, mentre la legge italiana diversifica mediante detrazioni dai redditi, per ridurli, in diverse proporzioni, ad imponibili. E già si è accennato come quest'ultima forma sia preferibile (n. 74).

La legge spagnuola distingue, infatti, tre tariffe:

I Tariffa. - *Redditi provenienti dal lavoro personale*:

1. - 10 % degli stipendi e gratificazioni ai direttori e amministratori di banche e società, alle persone incaricate di amministrare le proprietà;

2. - 5 % degli stipendi o salari degl'impiegati di banca o di commercio, degli agenti di compagnie di assicurazioni, degli artisti drammatici o lirici, dei ginnasiarchi e toreros;

(1) « Sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria ». Per quanto concerne la diversificazione in Spagna, vedasi nel primo gruppo, il n. 39.

(2) Riportata nel *Bulletin de statistique et de législation comparée*, Paris, Ottobre 1911.

Sono esenti i salari inferiori a 1500 pesetas:

3. - Le pensioni di riposo dello Stato e dei Municipi sono tassate secondo una tariffa crescente del 15% per ogni grado, sino a 1500 pesetas, e crescente del 20%, al di sopra di 5000 pesetas⁽¹⁾.

4. - Gli stipendi e le spese di rappresentanza dei funzionari civili sono tassati secondo una tariffa variante del 10%, sino a 1500 pesetas, e variante del 20%, al di sopra di 12500 pesetas.

Le gratificazioni, giornate ausiliarie, premi ed indennità sono tassate in ragione del 12%.

5. - Gli ufficiali dell'esercito e dell'armata sono tassati:

Ufficiali subalterni 5%,

» superiori 10%,

generali di brigata 14%,

altri generali 18%,

uomini di truppa: *esenti*.

Le gratificazioni, i premi, le indennità sono tassate come nel numero precedente, in ragione del 12%.

6. - Gli stipendi delle deputazioni provinciali, dei municipi, sono tassati secondo una tariffa variante del 6%, sino a 1000 pesetas, e variante al massimo del 16%, al di sopra di 5000 pesetas.

I maestri elementari sono esenti da imposta.

7. - L'imposizione dei funzionari incaricati della registrazione delle proprietà (conservatori del catasto e delle ipoteche) è calcolata sui $\frac{2}{3}$ dei loro onorari, secondo aliquote varianti dal 10 al 18%.

II Tariffa. - *Redditi provenienti dal capitale.*

1. - 20% sugli interessi del debito pubblico o sulle concessioni di somme che ricevono i beneficiari di funzioni di giustizia.

2. - 5% sui dividendi delle azioni di banche.

3. - 3% sui dividendi delle azioni di società anonime e ferroviarie, di navigazione; 2% sui dividendi di società minerarie.

4. - 4% sugli interessi dei prestiti provinciali e comunali, delle banche, società e imprese di ogni sorta.

5. - 3% sugli interessi delle cedole e prestiti ipotecari.

6. - 3% sugli interessi dei prestiti ipotecari catastali in atto pubblico, o scrittura privata.

III Tariffa. - *Redditi provenienti dal lavoro col concorso del capitale.*

1. - 15% sui redditi ottenuti dalle banche di emissione e di sconto.

2. - 12% dei redditi netti delle società per azioni, eccettuate le

(1) È questo un modo, semplice e idoneo, di armonizzare la diversificazione per categorie, con la tariffa progressiva. Lo stesso dicasi per seguenti n. 4, 5 e 6. Praticamente, oltre che teoricamente, la diversificazione non esclude la progressione, e viceversa questa non esclude quella; anzi i due istituti affini si completano a vicenda (v. n. 221). Vedasi, per altro esempio della combinazione, il n. 95.

società minerarie, delle società anonime tranvie od espletanti altre concessioni, eccettuate le ferrovie.

3. - 7% sui redditi delle anonime ferroviarie e di navigazione.

4. - 6% sui redditi delle società di produzione, e di consumo, eccettuate le cooperative di credito, produzione e consumo delle classi operaie, e sugli utili netti delle società cooperative di credito.

5. - 2% sui premi delle compagnie di assicurazione, il cui oggetto è di riparare i danni causati alle cose ed alle proprietà.

6. - 0,50% sui premi di assicurazione: vita, accidenti e trasporti.

85. - Lussemburgo. — Più sobria della legge spagnuola, e più prossima a quella italiana (n. 147) è la *legge 9 Febbraio 1891* di questo paese, *dell'imposta sui redditi mobiliari*; la quale comprende tre categorie di redditi, secondo una distinzione a grandi linee ormai accolta in teoria, come in pratica.

Le aliquote sono differenziate nel seguente modo:

Categoria A. - Redditi di capitali e di tutti i valori mobiliari: aliquota 3%; esenzione sino a L. 100.

Categoria B. - Redditi industriali e commerciali, redditi del solo lavoro e degl'impiegati privati; aliquota 2%; minimo esente L. 200.

Categoria C. - Redditi di salari, stipendi, pensioni, emolumenti pagati dallo Stato, Comuni e pubblici uffici, od anche da privati, se però il contribuente ha un reddito globale non superiore a L. 5000: aliquota 1%, esenzione sino a L. 600.

Teoricamente, il punto in cui questa legge rimane inferiore alla consimile legge italiana (147) sta nel collocare in *unica* categoria B, i redditi *misti* (industriali e commerciali) e quelli del *puro lavoro*. Si vedrà meglio, esaminando la legge italiana, come quest'unica e complessa categoria non sia giustificabile.

86. - Svizzera: Cantone di Berna. — Mentre nel *secondo gruppo* di legislazioni abbiamo trovato (n. 63-65) le imposte di parecchi cantoni della Svizzera, in questo gruppo troviamo soltanto le imposte di tre cantoni, cioè: quelli di Berna, di Vaud, e di S. Gallo.

Nel cantone di Berna: La legge 18 Marzo 1865, con l'ordinanza del 2 Agosto, distingue i redditi in tre categorie:

1^a categoria: Professioni scientifiche, artistiche, mestieri, industrie, commercio, stipendi, salari: aliquota di base 1,50%.

2^a categoria: Vitalizi, pensioni e simili: aliquota di base 2%.

3^a categoria: Redditi di capitali (obbligazioni, azioni, depositi) che non pagano l'imposta sul patrimonio: aliquota del 2,50%.

Anche il minimo reddito esente varia secondo le dette categorie.

In questa legge si riscontra il difetto teorico testè accennato pel *Lussemburgo*. E lo stesso dicasi pel seguente Cantone.

87. - Cantone di Vaud. — Legge del 21 Agosto 1886 e rego-

lamento dell' 11 Dicembre 1886, concernente *l'imposta fondiaria e l'imposta mobiliare* (modificata con legge del 20 Novembre 1911). La legislazione fiscale vodese è molto elaborata e degna di studio.⁽¹⁾

L'imposta mobiliare si percepisce:

a) Sul patrimonio mobiliare propriamente detto - aliquota progressiva dell' 1 al 4 per mille, secondo una tariffa di sette gradi.

b) Sulle rendite ed usufrutti.

c) Sul prodotto del lavoro.

La categoria *b*, che comprende le rendite, le pensioni vitalizie o temporanee, gli utili annuali dei beni mobiliari o valori mobiliari, importa l'aliquota progressiva normale del 16 al 64 per mille, secondo un'altra tariffa di sette gradi.

La categoria *c*, che comprende il reddito del commercio, industria, agricoltura, gli stipendi, gli emolumenti di professioni liberali, i salari, importa l'aliquota progressiva normale dell' 8 al 32 per mille, secondo una terza tariffa di sette gradi.

Le cifre delle aliquote delle categorie *b*, *c*, valgono pel caso che l'aliquota della categoria *a*, sia quella normale progressiva dall' 1 al 4 per mille (*di base*); ma se questa aliquota *di base* aumenta, aumentano, in proporzione, le aliquote *b* e *c*.

88. - Deduzione dei debiti. — Il metodo pratico di applicazione della legge nel *Cantone di Vaud* risolve un problema non facile: il problema della *deduzione dei debiti*, non risoluto dal legislatore tedesco (n. 80). Se un contribuente è gravato personalmente di annualità passive d' indole generale, le quali non sono specificamente inerenti a nessuna delle sue entrate e quindi dalle medesime non sono direttamente deducibili, tale contribuente può pretendere, giustamente, che la detrazione di tali passività sia fatta dal complesso delle sue entrate nette. Ora, secondo il concetto della diversificazione classica, il totale delle entrate nette non si conosce, perchè non si calcola, essendo esse eterogenee. Si calcola, invece il totale delle entrate imponibili, cioè delle entrate nette ridotte ad un valore omogeneo, al quale viene commisurato l' ammontare dell' imposta. L' imposizione avviene appunto sulla somma delle entrate diversificate cioè ridotte variamente alla misura imponibile, onde sarebbe ozioso detrarre la passività dalla somma delle entrate nette non ridotte all' imponibile.

Quindi, l' annualità, passiva d' indole generale si potrebbe, nella diversificazione classica, sottrarre soltanto dalla somma degl' imponibili.

Ed è questa, infatti, una prima soluzione, possibile soltanto dove la

(1) Nel 1860, fu dal Consiglio di Stato di questo Cantone posta a concorso una riforma, praticabile in base alla teoria delle imposte. Relatore di questo concorso fu *Cherbuliez*, Consigliere di Stato in *Losanna*, e professore di economia politica nella scuola federale di Zurigo. Uno dei concorrenti fu il *Proudhon*, il quale osservava: « d' altra parte, che potrei io dire intorno alla condizione finanziaria dello Stato di Vaud, che non fosse un elogio per la sua amministrazione, ed una congratulazione ai suoi fortunati abitanti? » (*Proudhon P. J.: Théorie de l'Impôt*, 1861, cap. 5, § 11). Anche nelle leggi più recenti si scorge un indirizzo scientifico.

diversificazione è fatta mediante riduzioni delle entrate e non mediante aliquote diverse (n. 74).

E' la soluzione dell'imposta sul reddito complessivo, in Provincia di Ravenna, (articolo 9), e nel Comune di Milano, (articolo 7), come si vedrà fra breve (n. 168, 169).

Ma praticamente, questa soluzione ha l'inconveniente, che può avere un certo peso sul legislatore, di operare la deduzione della passività *intera* da una *quota percentuale* dell'entrata, riducendo così in modo grave l'imponibile, a danno del Tesoro.

89. - Seconda soluzione. — Onde sorge spontanea una seconda soluzione, consistente nell'eseguire la detrazione dell'annualità passiva da tutte le categorie di entrate, in proporzione del rispettivo ammontare.

Ma neppure questa soluzione è perfetta, poichè, a prescindere che si basa sopra di una proporzione non fondata su di un principio chiaro ed indiscutibile, tale soluzione importa anche un calcolo complicato, che non si addice al requisito, che ogni legge d'imposta deve possedere; cioè quello della massima semplicità.

90. Terza soluzione. — Ed allora, eliminata anche questa soluzione che, per scopo diverso, trovasi adottata nella legge italiana d'imposta sui redditi di ricchezza mobile (n. 148 b; degressione) il pensiero corre ad un espediente, che consiste nel detrarre tutta l'annualità passiva da una sola categoria, finchè ciò sia possibile ad esempio, dalla categoria più importante per l'ammontare, o da quella più aggravata dall'imposta, o da quella meno aggravata. Ma, anzitutto, non sempre questa soluzione è possibile in tale semplicità, potendo accadere che l'annualità superi l'ammontare della categoria di entrata da cui la si vuol dedurre. Si potrebbe dedurre il residuo, nello stesso ordine, da altre categorie; ma allora la semplicità del calcolo diminuirebbe molto. Inoltre, una simile soluzione facendo gravare la deduzione di tutta o della maggior parte della passività sopra un'unica categoria di entrate, che può essere quella più colpita o quella meno colpita dell'imposta, modifica notevolmente l'effetto della diversificazione preordinata dal legislatore, in un senso favorevole o sfavorevole al contribuente indebitato.

Di fronte a cotesti difetti, il vantaggio delle due ultime soluzioni, in confronto della prima, si è quello di potersi applicare anche alla diversificazione delle aliquote d'imposizione, oltre che a quella dei redditi imponibili.

91. - Sistema della legge cantonale. — Ma le soluzioni accennate, com'è facile intendere, non sono le uniche possibili: vedremo, anzi, che altre se ne possono concretare. Ecco, intanto, una quarta soluzione, offerta dalla legge in esame pel cantone di *Vaud*.

Art. 23: *I debiti del contribuente, che non possono essere diffalcati per l'imposta fondiaria, sono dedotti dal patrimonio mobiliare imponibile. Se l'ammontare di tali debiti supera il patrimonio mobiliare imponibile, una*

somma del 5% dell'eccedente è dedotta dall'ammontare delle rendite ed usufrutti.

Se infine, questa deduzione non può essere effettuata, in tutto o in parte, dall'ammontare delle rendite ed usufrutti, la parte non dedotta è raddoppiata, per venire in diminuzione del prodotto del lavoro.

I debiti consistenti nel servizio di una rendita annuale sono dedotti:

1. Dal patrimonio immobiliare per un capitale eguale a sedici volte il loro ammontare;

2. Dalle rendite ed usufrutti, dapprima, poi dal prodotto del lavoro, per la parte della rendita, che non ha potuto essere dedotta dal patrimonio mobiliare.

La complicazione di questo articolo deriva dal fatto che essa contempla, non solo l'imposta sui redditi, ma anche quella sul patrimonio (fruttifero od infruttifero). Ma potendo, pel nostro limitato argomento, prescindere da quest'ultima e studiare solo la prima, cioè l'imposta sui redditi, ci è possibile dedurre da tale articolo soltanto due principi. Il primo principio è questo: *il debito che non può essere dedotto dalla proprietà fondiaria, né da quella mobiliare, deve anzitutto essere dedotto dalle rendite ed usufrutti, ossia dai redditi capitalistici, e solo quando ciò non sia possibile, per incapienza, deve venir dedotto dal reddito del lavoro.*

E' questo principio conforme alla natura delle cose? Non sembra che possa dubitarsene, dal momento che, per ragione di omogeneità, il debito generico di un capitale diminuisce anzitutto il capitale, come il debito generico di una rendita annua (annualità passiva) diminuisce anzitutto le annualità attive, cioè i redditi capitalistici di consimile natura, e solo per l'eccedenza diminuisce la rimanente ricchezza del contribuente, cioè le sue entrate di lavoro.

Se, per esempio, una persona, la quale ritrae dal proprio lavoro un annuo salario di L. 3000, possiede un capitale di L. 4000, che, impiegato al 5%, le frutta annue L. 200, e, in pari tempo, è debitrice della somma capitale di L. 4500, su cui paga l'interesse del 4%, cioè annue L. 180, sarebbe, nella generalità dei casi, artificioso il dire che quella persona abbia una rendita capitalistica netta di L. 200, ed un salario netto di L. $3000 - 180 = L. 2820$; mentr'è naturale il dire ch'essa ha un salario annuo netto di L. 3000 ed una rendita capitalistica netta di sola L. $200 - 180 = 20$.

Si è fatta l'ipotesi di un debito generico; chè, trattandosi invece di un'annualità passiva gravante specificamente una determinata entrata, essa va dedotta da questa entrata e quindi nessun problema si presenta in ordine alla diversificazione dell'imposta, la quale colpisce precisamente le entrate al netto delle spese e passività inerenti.

92. — L'articolo in esame dispone pure che la deduzione degli interessi del debito dall'entrata del lavoro si esegue, *non nella stessa misura*

che dalle rendite capitalistiche, sibbene in misura doppia. Perchè mai questo artificio? Perchè la diversificazione voluta qui dalla legge esige che il reddito del lavoro ottenga sempre una deduzione doppia di quella accordata al reddito capitalistico, affinché il primo sopporti un carico limitato alla metà del carico del secondo. E, in effetti, l'esame delle tariffe della legge in parola dimostra che questa impone il patrimonio con aliquota doppia di quella applicata al reddito (ragguagliato a 4 % del capitale).

Così, la prima tariffa dell'imposta sul *patrimonio mobiliare* dà l'aliquota di 1,20 per mille; la prima tariffa d'imposta sulle *rendite ed usi-frutti* dà l'aliquota sedici volte maggiore (19.20); la prima tariffa dell'imposta sul prodotto del lavoro dà l'aliquota di metà della precedente (L. 9,60).

Nella deduzione del debito questa differenziazione è rispettata, mediante l'artificio accennato.

Dal che si ricava un secondo principio del sistema: cioè, che *la detrazione delle passività non deve alterare la diversificazione voluta dal legislatore.*

E' logico questo principio? Certamente, poichè la detrazione delle passività deve diminuire la materia imponibile, ma non deve servire di occasione ad alterare capricciosamente, soltanto per alcuni contribuenti, cioè per quelli indebitati personalmente, la diversificazione preordinata per tutti i contribuenti.

93. - Esempio pratico. — Se si volesse fare un esempio dell'applicazione pratica del sistema del cantone di Vaud all'imposta sul reddito, si potrebbe immaginare un contribuente con le seguenti

Entrate nette:

a) Interessi di credito	L. 500
b) Rendita vitalizia	» 100
c) Reddito del lavoro	» 2000

Totale L. 2600

Passività personali:

Annualità passiva (generica)	L. 750
--------------------------------------	--------

L'imposizione del reddito complessivo di L. 2600—750 avverrebbe nel seguente modo, coi principi accennati:

- Interessi L. 500 — 750 = - 250 (nessun imponibile)
- Vitalizio » 100 — 250 = - 150 (» »)
- Reddito del lavoro 2000 — (150×2) = 1700 (reddito imponibile).

Si vedrà, peraltro, come praticamente siano attuabili altri modi di deduzione delle passività, i quali possono essere ritenuti preferibili (n. 206-211).

94. - Cantone di S. Gallo. — La legge d'imposta sul reddito del 28 Dicembre 1903, in vigore dal giorno successivo, col regolamento 6 Maggio 1904 (v. n. 65), stabilisce le seguenti cedole:

- 1) Immobili;
- 2) Capitali investiti;
- 3) Redditi industriali, commerciali,

professionali; 4) *Attività personale o stipendi diversi*; 5) *Rendite e alimenti*.

Per l'esenzione dei minimi redditi, tale imposta distingue quattro categorie:

1^a *Categoria*: Redditi che nelle tre annate precedenti non hanno superato il 4 %; sono esenti. (V. n. 64).

2^a *Categoria*: Gli altri redditi:

a) appartenenti a *celibi o vedovi senza prole*: vengono esentati fino a L. 1000.

b) appartenenti a *famiglie senza figli*, o con *tre figli minori di diciotto anni*, vengono esentati fino a L. 1200.

c) appartenenti a *famiglie più numerose*: vengono esentati fino a Lire 1500.

In generale, quando una legge accorda una riduzione del reddito per pesi di famiglia, ad esempio: *discendenti minorenni o infermi e ascendenti di età superiore ai settant'anni o infermi*, introduce già una limitata diversificazione tra i redditi consumati *dai celibi* e i redditi consumati da persone *aventi famiglia*, perchè, normalmente, il celibe è meno aggravato di pesi di famiglia che non la persona coniugata. In questo *Cantone di San Gallo*, però l'aggravio maggiore sui celibi è più formalmente espresso.

Una simile diversificazione, con lo scopo di aggravare i celibi più dei maritati, ha luogo in *Francia* ⁽¹⁾, in *America* ed altrove ⁽²⁾, giacchè non vi ha legislatore contemporaneo il quale consenta col Mill ⁽³⁾ che, per quanto concerne il pubblico interesse, sia condizione da scoraggiare, più che da promuovere, quella d' avere una numerosa famiglia.

Se anche si ammette coll'Ortes ⁽⁴⁾ che il rapporto tra celibato e matrimonio debba essere regolato dalla libertà, essendo i due stati parimente utili, bisogna pur riconoscere che il fisco violerebbe tale libertà, qualora, non tenendo nel dovuto conto i maggiori pesi di famiglia che gravano sul maritato, lo colpisse nella stessa misura del celibe, quindi più gravemente di quest' ultimo.

Al contrario, presso tutte le nazioni, in ogni tempo, in ogni specie di governo, i legislatori han veduto, nella molteplicità degli uomini, un bisogno di prima necessità. Ecco perchè la popolazione ha richiamata la prima loro cura. Il celibe era multato, perseguitato, vilipeso; mille premi ed onori spettavano a chi aveva molti figli ⁽⁵⁾. Simile tendenza si rispecchia anche oggi nella diversificazione delle imposte. Il Cohen-Stuart ⁽⁶⁾ tratta della diversifi-

(1) Art. 12 della legge di Finanza 15 luglio 1914: *I contribuenti maritati hanno diritto, sul loro reddito annuale, a una deduzione di L. 2000.*

(2) Vedansi i n. 105, 111, 110 (19), 137.

(3) G. Stuart Mill: *Principles of Political Economy*. (1848) libro 5, cap. 11, § 6.

(4) Giammaria Ortes: *Riflessioni sulla popolazione*; Milano, 1816, cap. XXVI, pag. 206 e seguenti.

(5) V. la dotta esposizione di Gaetano Filangeri, *Scienza della legislazione*, libro secondo (*Delle leggi politiche ed economiche*), cap. I, (1780). V. anche il Nitti, *Scienza delle finanze*, 3^a ed., pagina 358, n. 122.

(6) Cohen Stuart: *Bijdrage tot de Theorie der progressieve Inkomstenbelasting*, 19, pag. 140-145 (tradotto dal Loria nella *Bibl. dell' Economista*, 5 serie, vol. XV, pag. 552 e seg. (contributo alla teoria dell' imposta progressiva sul reddito).

cazione delle aliquote progressive d'imposta in considerazione dello stato coniugale e del numero dei componenti la famiglia, ma in modo unilaterale cioè partendo dall'ipotesi che l'imposta debba essere proporzionata alla capacità contributiva e debba causare un sacrificio uguale (diversificazione *classica*); mentre noi abbian visto che il legislatore tende anche a non ostacolare od a favorire lo sviluppo delle famiglie, o la costituzione dei matrimoni (diversificazione *lata*). Inoltre, l'Autore non distingue bene la condizione degli sposi senza prole, dalla condizione dei coniugati con prole, mentre tale distinzione in pratica s'incontra (come nell'esempio qui sopra citato) ed in teoria si giustifica.

La diversificazione *classica* può non preoccuparsi molto della distinzione tra famiglie prolifiche e famiglie non prolifiche, in quanto esse, di fronte al celibe, sentono maggiormente la necessità di risparmiare, anche non avendo prole, perchè questa può sempre sopraggiungere. « La necessità di risparmiare — dice un progetto governativo ⁽¹⁾ — sta nel pensiero ed anche nei bisogni del padre di famiglia, non avrà soventi alcun interesse per l'uomo celibe, che poco si cura di ciò che verrà dopo di lui ». La diversificazione *classica*, in tale ipotesi, può essere attuata mediante una sovrimposta sui celibi, oppure mediante una minore imposta od uno sgravio ai coniugati, senza ulteriori distinzioni. Tale sembra che fosse il concetto dello schema di legge proposto dal Gran Consiglio di Berna, nel 1892, per le esenzioni in favore dei coniugati: proposta che fu respinta dal *referendum*.

Ma, se ben si riflette, neppure la diversificazione *classica* può logicamente trascurare del tutto che la necessità del risparmio, comune a tutti i coniugati, è però proporzionata al numero dei figli attuali, molto più che a quelli che eventualmente possono sopravvenire. Quando, poi, oltre che la necessità del risparmio, la diversificazione *lata* consideri la minore capacità contributiva del padre di numerosa famiglia per i maggiori pesi attuali che essa impone, e consideri pure l'interesse che ha lo Stato di favorire lo sviluppo delle famiglie numerose, e la buona educazione della prole, appare evidente l'opportunità di distinguere l'aggravio sui celibi, dallo sgravio delle famiglie in proporzione dei figli che debbono allevare. Ed, infatti, in Austria vigono in pari tempo, per l'*Einkommensteuer* citata, (n. 83), lo sgravio in proporzione del numero dei figli, e l'aggravio dei celibi.

Cohen-Stuart osserva che neppure in quest'argomento si può raggiungere una perfetta esattezza, ma soltanto una grossolana approssimazione; che « una troppo sottile minuzia nel calcolo delle diverse circostanze è inopportuna... Se si prende tutto in considerazione, se si vuole aver riguardo ad ogni differenza di età, alla differenza nelle spese d'istruzione secondo il ceto, ecc... si giunge bentosto al punto, in cui si corre pericolo di commettere

(1) De Parieu Esquirou: *Trattato delle imposte*, nella *Bibl. dell'Economista*, II serie, vol. IX, pag. 1162, (Rapporto del 1848 sul progetto d'imposta sul reddito mobile, in Francia).

errori maggiori di quelli che si vogliono correggere ». Il che saggiamente può dirsi di ogni sorta di diversificazione.

Ciò premesso, ecco come egli espone la diversificazione delle aliquote progressive, fatta al detto scopo.

E' vero, con lo stesso reddito, il celibe è più agiato; egli, non avendo a dividere il proprio reddito con la moglie ed i figli, può, economicamente parlando, procurarsi maggior godimento che l'ammogliato. Ma quando si considera ciò, si dimentica, d'altra parte, che tutto questo è fino ad un certo punto compensato dal fatto, che anche la somma prelevata quale imposta sull'ammogliato è in parte rimbalzata sulla sua moglie e i suoi figli.

Sotto altro riguardo, l'Autore dice che, tranne che si volesse dare un premio al matrimonio od una pena al celibato, « non v'ha alcuna ragione di ammettere pel coniugato una linea di utilità di diversa specie che pel celibe... ma bisogna solo tener conto che, se noi calcoliamo il minimo di esistenza per una sola persona, per esempio a 250 fiorini, dovremo per una famiglia di due persone porre una somma maggiore; e se vi sono anche figli una somma anche più alta. Per una coppia di sposi la somma non sarà esattamente il doppio..... » In base a tali premesse, l'Autore, anzichè concludere semplicemente per la detrazione di una quota fissa a titolo di minimo di esistenza per la moglie e per ciascuno dei figli, giunge, applicando una sua formula di tariffa progressiva, a dare una aliquota pel celibe, superiore a quella pel coniugato. Ed ottiene uno stesso risultato « sia che si consideri l'uomo, riguardo al carico tributario, come un unico soggetto giuridico il cui minimo di esistenza viene elevato dalla presenza della moglie e dei figli, o sia, invece, che si consideri il reddito come diviso fra i diversi membri della famiglia e si pensi ciascuno di questi come gravato a parte, per quanto, il carico sia materialmente soddisfatto dal padre, come rappresentante giuridico della famiglia ». In verità, a prescindere dal fatto che l'unicità del risultato ottenuto per due condizioni giuridiche diverse, influenti diversamente sulla progressione, prova la manchevolezza delle premesse fatte dall'Autore, non occorre la matematica per giungere a questa conclusione, che è la semplice e diretta conseguenza delle fatte premesse circa lo scopo della diversificazione.

Ma a questo proposito, se il Cohen-Stuart avesse tenuto presente anche uno degli scopi della diversificazione lata, ch'è quello di non ostacolare la costituzione delle famiglie, si sarebbe certamente preoccupato della circostanza che la legge d'imposta progressiva quando (ed accade spesso) considera il padre di famiglia come *unico soggetto giuridico* nei riguardi dell'imposta, e perciò somma il reddito di L. 2000 del marito col reddito di L. 2000 della moglie per tassare il reddito complessivo di L. 4000, come appartenente ad *unica persona*, la famiglia viene doppiamente aggravata. Data, infatti, l'esenzione di un minimo di L. 2000, questa esenzione di cui godevano i coniugi prima del matrimonio, scompare dal giorno della celebrazione del

matrimonio; e data altresì una tariffa progressiva, per cui il reddito di lire 2000 paga, ad esempio, il 2 %, e quello di L. 4000 il 3 %, i coniugi pagheranno dopo il matrimonio L. 120 d'imposta, mentre prima ne pagavano L. 80. Ora la diversificazione deve tener conto anche di ciò, compensando il maggiore aggravio che deriva dal cumulo dei redditi dei coniugi e dei figli, con una detrazione od abbuono *speciale* proporzionato al numero delle persone componenti la famiglia: la diversificazione *preordinata* deve correggere anche la diversificazione *spontanea* e non voluta dal legislatore.

Il Treub ⁽¹⁾ propone, infatti, che l'aliquota d'imposta sui celibi sia del 50 % superiore all'aliquota dei coniugati; e siccome al di sopra di un certo ammontare, secondo l'Autore, cessa la progressione ed ha luogo, la proporzione delle aliquote, così i coniugati pagano, pei redditi alti, il 6 % e i celibi il 9 %. Inoltre, egli propone che siano accordate riduzioni proporzionate al numero dei figli. Questo metodo non costituisce, sempre, di per se stesso, come crede il Cohen-Stuart, un premio al matrimonio od una pena al celibato, ma attua, se contenuta in certi limiti, soltanto la compensazione del maggior carico derivante dal considerare la famiglia come unico soggetto giuridico di imposta. Certamente, se la differenziazione fosse molto accentuata ed eccedesse i limiti della compensazione, potrebbe costituire un incoraggiamento positivo ai matrimoni, ed una facilitazione al conveniente sviluppo delle famiglie numerose.

I concetti esposti saranno meglio chiariti dagli esempi citati ai n. 64; 105; 110 (19); 111 e 137.

95. - Olanda. — (V. n. 62). La legge del 2 Ottobre 1893 dell'imposta sui redditi professionali ed altri redditi, distingue le seguenti categorie:

1^a Categoria: Contribuenti che abitano in Olanda e non pagano l'imposta sul patrimonio (tariffa progressiva).

2^a Categoria: Contribuenti soggetti anche all'imposta sul patrimonio (tre tariffe progressive, differenti, secondo l'importanza del patrimonio) ⁽²⁾.

3^a Categoria: Commessi viaggiatori stabiliti all'estero, che prendono commissioni nel Regno.

4^a Categoria: Altre persone fisiche e morali (aliquota del 2,50 %).

Inoltre, da questa legge deriva una diversificazione tra i redditi capitalistici e quelli del lavoro, non solo per via di sovrapposizione (n. 19), ma anche pel fatto che la tariffa progressiva dell'imposta sul patrimonio è più grave delle tariffe progressive sul reddito.

96. - Norvegia. — La legge del 29 Giugno 1892 d'imposta sul reddito e sul patrimonio, distingue:

(1) M. W. F. Treub: *Ontwikkeling en Verband van de Rijks-Provinciale-en-gemeente-Belastingen*, in *Nederland*, Leida, 1885. (Sviluppo e coordinamento delle imposte dello Stato, delle Province e dei Comuni, in Olanda).

(2) Per altro esempio della combinazione della diversificazione per categorie con la progressione, vedasi il n. 84.

1°. *I redditi patrimoniali*, (aliquota pel 1893-94 L. 2,66 %);

2°. *Ogni altro reddito*, (aliquota 2 %).

Come nella legge del Cantone di S. Gallo (n. 94), ed in altre che in parte citeremo ⁽¹⁾, e in parte, per brevità, ometteremo di citare sotto lo speciale riguardo dell'aggravio dei celibi, menzionandole soltanto per altri scopi di diversificazione, così in questa legge norvegese i contribuenti sono distinti in quattro classi, rispetto alla esenzione di una quota minima fissa per pesi di famiglia. Suppongasi un reddito di 4000 corone :

- | | | |
|-------------------------------------|--------------|--------|
| 1. Celibi, o coniugati senza prole, | quota esente | L. 600 |
| 2. Coniugati con 1-3 figli | » » » | 1000 |
| 3. » » 4-6 » | » » » | 1400 |
| 4. » » 7 e più figli | » » » | 1800. |

Simili sgravi per pesi di famiglia sono frequenti e somiglianti, specialmente nell'imposta complessiva, e perciò ne abbiamo quasi sempre omessa l'indicazione.

97. - Serbia. — La legge del 14-26 Giugno 1884 è un vero codice delle imposte dirette e fu modificata in alcune parti dalle leggi del 22 Aprile 1885, del 31 Ottobre 1886, del 29 Dicembre 1889, e del 30 Marzo 1891.

Delle dette imposte dirette vigenti in Serbia, quella intitolata *imposta sul reddito del lavoro* comprende le seguenti categorie :

Categoria 1ª - Lavoro intellettuale, che comprende tre gruppi :

Gruppo 1º - Persone che dal proprio lavoro ritraggono un guadagno fisso o regolare, come stipendio, pensione d'impiegati pubblici e privati, mediatori, commessi di commercio, ecc. Vi è una tariffa di aliquote progressive, dall' 1,50 %, all' 8 % (da L. 12000 in più) ;

Gruppo 2º - Professioni sanitarie, legali ed ecclesiastiche. Tariffa di aliquote progressive, dal 3 all' 8 % (da L. 8000 in più) ;

Gruppo 3º - Lavoro intellettuale indipendente (letterati, artisti, ecc.). Tariffa di aliquote progressive, dall' 1,50 al 4,50 % (da L. 8000 in più).

Categoria 2ª - Lavoro manuale, che comprende due gruppi :

Gruppo 1º - Domestici, facchini, operai rurali. Aliquota di L. 0,60 %.

Gruppo 2º - Operai con mestieri ben determinati. Aliquota L. 0,70 %.

Peraltro, l'imposta sul reddito (*proreza na zaradu*) netto dei commercianti, industriali, artigiani, ecc. adotta un' unica aliquota progressiva (legge 15 Gennaio 1901).

98. - Turchia. — Si vedrà (n. 110) la ragione per cui, nel presente studio, sono omesse le diversificazioni risultanti dalle imposte indiziarie. denominate di *patente* o di *esercizio*, salvo qualche eccezione, cui aggiungiamo l'esempio della Turchia, perchè caratteristico.

La legge sul *temettu* del 16 Zilcade 1326 (8 dicembre 1907), è

(1) V. i n. 105, 110, 111, 137.

un'imposta sui redditi professionali in forma di *imposta di esercizio*, simile all'imposta francese di *patente*, sulle cui tracce fu elaborata⁽¹⁾. Essa favorisce, coll'esenzione, i cittadini dediti all'istruzione, all'arte medica e farmaceutica, nelle località povere; i pompieri, la cui riorganizzazione era ritenuta urgente; gli agricoltori, gli esercenti l'armentizia; la caccia, la pesca ecc.; favorisce i soldati, nell'anno del loro congedo, e i professionisti soggetti ad altre imposte.

L'imposta si divide in due categorie.

La prima comprende i gruppi di professioni soggette ad una somma fissata secondo una tariffa, che specifica 32 specie di esercizi, ciascuna delle quali è soggetta ad una delle quattro classi d'imposta, secondo l'importanza attribuitale.

La seconda categoria comprende tre classi, tassate con le seguenti aliquote diversificate:

1ª classe: aliquota 3% sul valore di stima dedotto dai locali occupati per l'esercizio della professione; cioè, per le case di commercio e d'industria e per le società, non comprese nella tariffa della prima categoria; inoltre i medici e i farmacisti, salve eccezioni; i dentisti, i direttori proprietari di giornali.

2ª classe: aliquota 2% sulle retribuzioni annuali degli impiegati delle società costituite in virtù di una concessione; deduzione fatta dal loro ammontare di 3600 piastre, in ragione di 300 piastre al mese.

3ª classe: aliquota 3% sul profitto dei fornitori di viveri, imprenditori di lavori stradali, appaltatori della riscossione delle imposte. Tale profitto è calcolato nel 10% per appalti sino a 100000 piastre, e nel 5% sulle somme superiori.

Siccome quest'imposta fino al 1914 esentava gli stranieri, in forza delle capitolazioni, così dava soltanto un prodotto di circa 400.000 lire turche in media; ma viene qui additata come un altro esempio tipico dell'impossibilità di cogliere la graduazione del carico, quando la diversificazione ha luogo in un'imposta che adotta basi di commisurazioni indiziarie e del tutto difformi tra di loro. In questo esempio è impossibile determinare quale delle tre classi sia più gravata dalla diversificazione: di modo che lo scopo di questa vien meno od almanco, la giustizia dell'imposta, nei rapporti dell'eguaglianza, non appare rispettata in modo evidente.

99. - Costituzione ottomana. — Successivamente la costituzione (Qavanin Ecacie) promulgata l'11-23 Dicembre 1876 (7 Zilhigè) e di nuovo nel 23 Luglio 1908 disponeva:

Art. 20: Le imposte saranno ripartite proporzionalmente alla fortuna di ciascun contribuente.

(1) *Temettu* è voce araba che significa guadagno, profitto, beneficio, vantaggio. (Dott. Fakir Behar: *Le finanze turche*, Bologna 1914 Pag. 136). L'imposta di *patente* in Italia è di spettanza dei Comuni e chiamasi *tassa di esercizio*.

La rassomiglianza, se non la parodia, con la Costituzione Italiana (n. 150) è qui ancora più appariscente che nell'imposta sui fabbricati (V. n. 42).

100. - Regno del Siam. — Vige un'imposta sulle terre a riso (in danaro dal 1852, mentre prima era in natura) modificata con decreto 19 Giugno 1905. Siccome nel Siam, paese di monarchia assoluta, il potere legislativo risiede nel re, i cui atti hanno forza di legge, così il citato decreto vale come una legge. Esso stabilisce che l'imposta, (commisurata all'estensione delle terre, secondo la loro fertilità, mediante cinque aliquote di carico diverse), grava con:

- a) aliquota intera sui terreni coltivati in modo ordinario;
- b) aliquota di $\frac{1}{4}$, per i terreni bonificati di recente;
- c) aliquota di $\frac{1}{8}$, per i terreni in bonifica. (1)

101. - Federazione Australiana. (2) — Imposte sull'entrata.

Stato di Victoria.

Secondo la legge intitolata *Act to impose a tax on income*, del 29 Gennaio 1895, (Income tax Act n. 1374) le aliquote d'imposizione erano nel 1912:

- a) Pei redditi *del lavoro: progressione da 3 a 6 denari per lira sterlina* (3);
- b) Pei redditi delle proprietà situate nello Stato, le aliquote erano doppie.

Questa legge che vuole essere applicata anch'essa in conformità della Costituzione Federale (n. 25), applica l'imposta sopra ogni entrata derivante o dall'attività personale spiegata nello Stato, o da proprietà nel medesimo possedute. L'entrata minima imponibile è di Lst. 200, e per le entrate superiori a questo minimo è ammessa la deduzione di Lst. 200. In base all'articolo 8: *nessuno che sia rimasto fuori del territorio di Vittoria per sei mesi consecutivi dell'anno, nel quale ha avuto corso l'entrata, è ammesso a godere deduzioni per esenzioni d'imposta*. Questa disposizione, dice Harrison Moore (4) è applicabile a tutti i residenti, talchè la conclusione da trarsene, anche di fronte all'art. 117 della Costituzione Federale, a che garantisce gli stranieri inglesi, par questa: che i non residenti inglesi non abbiano titolo di essere trattati in modo più favorevole di una classe di residenti che pure è esclusa dal privilegio dell'esenzione. In altre parole, la diversificazione contro l'assenteismo colpisce tutti gli assenti, compresi i cittadini dello Stato, e compresi gli stranieri, anche se inglesi.

(1) Vedasi, per analogie, il Giappone (n. 107-109).

(2) Vedasi l'*Official Year Book of the Commonwealth of Australia* 1911, 1912; Seligman: *Progressive taxation in Theory and Practice*, 2^a Ed. 1900, trad. francese, pag. 93 e seguenti.

(3) Cioè L. 0,30 per ogni L. 25, equivalenti a L. 1,20 $\frac{2}{10}$.

(4) W. Harrison Moore: *La Costituzione dell'Australia* (Melbourne, 1901) nella *Bib. di Scienze Politiche e Amministrative* Serie II, Vol. X, (Torino 1912), pag. 584, nota 3.

102. - Queensland. — Secondo la legge del 1902, modificata nel 1906 e nel 1907, le aliquote sono le seguenti:

a) *Pei redditi del lavoro* si ha una progressione da 6 denari per Lst. fino a Lst. 500; a 8 denari per Lst. al disopra di Lst. 1500.

b) *Pei redditi del capitale*: 9 denari per Lst.

c) » » » » di assenti o di società: 1 scellino⁽¹⁾.

103. - Australia Meridionale. — Secondo la legge del 1884, più volte modificata, nel 1912 erano in vigore le seguenti aliquote:

a) *Redditi del lavoro*, da denari 4 $\frac{1}{2}$ a 7 per Lst.

b) *Redditi del capitale*, da denari 9 a 1 scellino 1 $\frac{1}{2}$ denari per Lst.

104. - Australia Occidentale. — La legge del 1907 stabilisce l'aliquota di 4 denari per lira sterlina su tutti i redditi superiori a Lst. 200; e vi aggiunge un supplemento della metà, se la proprietà appartiene ad un *assente*, cioè a persona residente fuori della Federazione Australiana.

Le *società*, per la legge del 1899, modificata nel 1906, sono soggette all'aliquota di uno scellino per Lst., sui loro dividendi.

105. - Tasmania. — Le aliquote vigenti in questo Stato, nel 1910, sono le seguenti:

a) *Redditi del lavoro*: Da 4 denari ogni Lst.; fino a Lst. 125 di reddito; ad 1 scellino e 4 denari ogni Lst. per oltre Lst. 2000 di reddito.

b) *Redditi del capitale*: 1 scellino per Lst. al di sopra di Lst. 100.

Ritroviamo anche qui la diversificazione *pei celibi*, ma attenuata⁽²⁾.

Sono esenti:

1) I celibi con redditi inferiori a Lst. 80

2) I coniugati » » » » 100.

106. - Nuova Galles del Sud. — Con la legge del 4 Aprile 1912, (Act n. 11 del 1912), quella del 27 Dicembre 1911 n. 24 è stata abrogata ad eccezione degli articoli: 1 (titolo abrogato), 8, 9, 10 ed allegato.

Art. 9 - L' *income tax* pagabile da una compagnia sarà 1 scellino, 2 denari per Lst. del reddito imponibile di questa compagnia.

Art. 10. I. - L' *income tax* pagabile da ogni persona all'infuori di una compagnia, sarà il seguente:

a) Quando il reddito imponibile non oltrepassa Lst. 700, l'imposta sarà di 6 pence per lira, con aumento di $\frac{1}{3}$ quando la persona è *assente* (persona avente la residenza principale fuori della Federazione Australiana), e un altro aumento di $\frac{1}{3}$ quando il reddito è il *prodotto della proprietà* (ogni reddito non proveniente dall'esercizio di una professione).

b) Quando il reddito imponibile oltrepassa 700 lire, l'imposta sarà stabilita conformemente alla scala contenuta nell'allegato.

II. - Per calcolare l'ammontare dell' *income tax*, si comincia col

(1) Per la diversificazione relativa agli assenti, vedansi i n. 104 e 106; come pure i n. 25, 67-72.

(2) Vedansi i n. 94, 110 (19), 111, 137.

computare il reddito proveniente dall'esercizio di una professione (*personal exertion*).

Allegato :

Ammontare dell'imposta per ogni lira sulla seguente *porzione* di reddito:

Fino a Lst. 700, 6 pence; con aumento di $\frac{1}{3}$, quando il contribuente è un *assente*, e aumento di $\frac{1}{3}$ quando il reddito è *prodotto della proprietà*. Da Lst. 700-1700, 7 pence, più le addizionali di $\frac{1}{3}$ c. s. e così via; al di sopra di Lst. 9700, 1 scellino.

E' notevole, in questa legge, non soltanto la diversificazione dei redditi degli *assenti*, nella stessa misura della diversificazione dei redditi capitalistici da quelli del lavoro, cioè coll'aumento di $\frac{1}{3}$ del carico; ma anche è notevole il tenore dell'articolo 10, II, in quanto prescrive che si comincia il computo della tariffa sempre dal reddito del lavoro. Per tal modo, nel concorso di un reddito del lavoro con un reddito della proprietà, il primo non perde il trattamento di favore, che gli assicura la tariffa a scaglioni, ed il secondo non può godere del favore stesso.⁽¹⁾

Il modo di diversificazione, nei limiti del suo scopo, è uno dei più perfetti, ma complicato.

107. - Giappone.⁽²⁾ — Due specie principali di diversificazione intrinseca troviamo nella legislazione giapponese; l'una nell'imposta fondiaria; l'altra nell'imposta sul reddito. E' superfluo rilevare che tali diversificazioni intrinseche, modificano, come sempre accade, quelle estrinseche risultanti dal confronto tra l'imposta fondiaria e l'imposta sul reddito.

Imposta fondiaria sul valore dei terreni e dei fabbricati ⁽³⁾. Il valore

(1) Infatti, la legge prescrive che la tariffa progressiva venga usata col dividere il reddito complessivo in porzioni corrispondenti a ciascun grado della progressione, in modo che a ciascuna di esse sia applicata l'aliquota del grado relativo.

Dato, ad esempio, un reddito complessivo di Lst. 2700, composto in parti eguali di provento professionale e di prodotto della proprietà, il calcolo dell'imposta avrebbe potuto essere iniziato dal contribuente partendo da quest'ultimo. Allora si sarebbe avuto:

Proprietà	Lst. 699	con 6 pence	$+\frac{1}{3}$	=	imposta	Lst. 23
»	» 651	» 7 »	$+\frac{1}{3}$	=	»	» 25
Professione	» 349	» 7 »		=	»	» 10
»	» 1001	» 8 »		=	»	» 33

Reddito Lst. 2700 Imposta Lst. 91

Mentre, iniziando il calcolo, come la legge prescrive, dal reddito professionale, si ha:

Professione	Lst. 699	con 6 pence	.	=	imposta	Lst. 17
»	» 651	» 7 »	.	=	»	» 25
Proprietà	» 349	» 7 »	$+\frac{1}{3}$	=	»	» 15
»	» 1001	» 8 »	$+\frac{1}{3}$	=	»	» 44

Reddito Lst. 2700 Imposta Lst. 101

Come si vede, l'espedito voluto dalla legge ha per effetto di far pagare al contribuente una lira sterlina di meno pel suo provento professionale (Lst. 42 anziché Lst. 43) ma ben Lst. 11 di più pel prodotto della sua proprietà (Lst. 59 anziché Lst. 48).

(2) Vedasi, con le fonti citate, il *Bollettino mensile delle Istituzioni economiche e sociali*, Maggio 1914, pag. 106 e seg. e Ottobre 1913 (Edito dall'Istituto Internazionale di agricoltura in Roma).

V. anche l'*Annuaire financier et économique du Japon*; (pubblicazione ufficiale del governo giapponese).

(3) Vedasi, per qualche analogia, il Siam, n. 100.

dei fondi è ufficialmente calcolato, per le sole terre, in base al catasto eseguito dal 1873 al 1882.

Per le terre contenenti fabbricati, invece, il valore ufficiale si ottiene moltiplicando per 10 il valore locativo delle terre medesime (esclusi i fabbricati). Questa rivalutazione delle aree fabbricate fu attuata durante il biennio 1910-1911.

Supponiamo un terreno con fabbricati, il quale abbia un valore locativo di L. 1000. Il valore ufficiale di questo terreno sarà di L. $1000 \times 10 = 10.000$. Su queste Lire 10.000 è dovuta l'imposta fondiaria in ragione del 2,50 % = L. 250.

E' da notare che l'aliquota d'imposta sui terreni contenenti fabbricati sarebbe stata del 5,50 %, cioè eguale a quella stabilita per tutti i terreni, ad esclusione delle risaie ed altri campi coltivati.

Ma, nella nuova estimazione, venne a verificarsi un enorme aumento nel valore ufficiale d'estimo dei terreni edificati, e perciò da quest'estimo corretto avrebbe dovuto risultare una grande differenza in più nell'ammontare della relativa imposta, a detrimento dei proprietari di terreni con fabbricati. Ed allora il Governo, per non scoraggiare le costruzioni, per evitare un improvviso e sproporzionato aumento d'imposta sulla proprietà fondiaria edificata, ne ridusse l'aliquota al 2,50 % del valore ufficiale, in altre parole, al quarto del valore locativo annuo del terreno. ⁽¹⁾

Però dopo la guerra russo-giapponese, sulle aree rurali fu imposto in via straordinaria l'8 %, sulle aree urbane il 20 %.

In origine le risaie e gli altri campi coltivati vennero favoriti con aliquota che, anche oggi, è minore di quelle che colpiscono le altre proprietà fondiarie, perchè lo Stato volle riconoscere l'urgente necessità di ostacolare il continuo aumento del prezzo del riso nel Giappone. Il beneficio è limitato ai campi coltivati; ne sono esclusi quelli incolti, per stimolare i proprietari a coltivarli ⁽²⁾.

Infine, si nota che per Hokkaidò le aliquote sono minori di quelle stabilite pel rimanente territorio del Giappone, perchè la politica coloniale di quest'Impero ha voluto favorire lo sviluppo agricolo dell'isola di Yezo. E questa una diversificazione per territorio, simile a quella indicata al n. 34.

La diversificazione *palese* delle aliquote, nel 1914, era la seguente:

Terreni con fabbricati: 2,50 % del valore ufficiale.

Risaie e altri campi coltivati: 4,70 % del valore ufficiale, (3,4 % nel Hokkaidò).

Altri terreni: 5,50 % del valore ufficiale, (4 % nel Hokkaidò).

Ma, come nella maggior parte delle imposte, a lato della diversificazione *palese* non manca quella *occulta*, che la modifica. In questa imposta la diversificazione occulta dipende dai seguenti fatti:

(1) Per un espediente analogo nell'Alsazia-Lorena, v. il n. 20.

(2) Per un espediente analogo negli Stati Uniti, v. i n. 67, sez. 1; 71, sez. 2.

a) Delle due valutazioni accennate, l'una dipende dall'antico catasto (1882) ed è inferiore a quella effettiva odierna; l'altra valutazione dipende dal valore locativo del 1910-1911 ed è perciò più alta.

b) I fabbricati sono esclusi dal valore locativo dei fondi.

c) Il valore locativo è fissato in cifra più bassa di quella commerciale.⁽¹⁾

108. - Imposta sul reddito. — Questa imposta, nel Giappone, colpisce tutti i redditi, con questa differenza che, mentre i redditi derivanti da interessi di rendite sullo Stato o delle obbligazioni emesse coll'autorizzazione del Governo, da interessi delle somme prestate altrimenti che in conti commerciali, i dividendi di società per azioni, gli stipendi, soldi o pensioni pagate dal Governo, gli assegni e le gratificazioni corrisposte da qualsiasi stabilimento ed impresa privata sono tassati sul loro ammontare integrale; invece, le riscossioni in specie o i raccolti in natura sono tassati pel loro ammontare depurato, secondo il caso, delle spese di esercizio.

Le aliquote dell'imposta sono diversificate nel seguente modo :

1ª Classe. Redditi delle persone giuridiche :

a) Società in nome collettivo ed in accomandita semplice. L'ammontare del reddito assoggettato all'imposta e le aliquote relative formano una progressione dal 4% (fino a yen 5000) al 13% (oltre yen 200,000).

b) Società per azioni, società in accomandita per azioni a responsabilità limitata, ed altre persone giuridiche, 6,25%.

2ª Classe. - Interessi dei titoli di prestiti pubblici o delle obbligazioni di compagnie, pagabili nelle località ove la legge dell'imposta sul reddito è in vigore 2%.

3ª Classe. - Redditi diversi da quelli delle due classi precedenti. L'ammontare del reddito assoggettato all'imposta e le aliquote relative formano una progressione da 2,50% (yen 100) al 22% (yen 100,000 in più).

Completano la diversificazione, in questa terza classe, varie disposizioni dettate dalla legge, per stabilire il modo di calcolare l'ammontare dei redditi imponibili della 3ª classe.⁽²⁾

(1) Una disposizione caratterizza sta in ciò : che, pei terreni gravati da ipoteca l'imposta fondiaria suddetta (come pure le sovrimposte locali) è pagata dal creditore ipotecario ; per i terreni concessi in affitto di superficie per oltre cento anni, l'imposta fondiaria è pagata dal locatario che ha acquistato il diritto di superficie ; per tutti gli altri terreni, l'imposta fondiaria è pagata dal proprietario del fondo.

La legge n. 1, del 19 Febbraio 1914, esenta dalla imposta fondiaria i beni nei luoghi sinistrati. (Kwampo : *Giornale Ufficiale*, del 25 Maggio 1914).

(2) 1. - In favore degli stipendi, soldi e indennità, si deduce il 10% del reddito annuale, prima di stabilire il totale imponibile ;

2. - Per i redditi che non oltrepassano 1000 yen, è accordata una degressione come in Italia (n. 148), cioè : una detrazione di 150 yen, esentati da imposta, fino a yen 500 di reddito; tra 500 a 700 yen detrazione di 100 yen ; da 700 a 1000 yen, detrazione di 50 yen.

Sono esentati i seguenti redditi delle tre classi :

a) Soldo e assegni degli ufficiali e soldati dell'Esercito e della Marina in tempo di guerra ;

b) Gratificazioni e pensioni assegnate alle vedove ed agli orfani, e pensioni accordate ai malati ed ai feriti ;

Leggi speciali esentano dall'imposta sul reddito gl'interessi dei Titoli di Prestiti Nazionali, come pure gl'interessi dei Buoni di Risparmio, emessi o da emettere; conformemente alla legge sui Buoni di Risparmio, del 1904.

109. — Come si vede, di varie specie sono le diversificazioni palesi attuate da questa legge. Anzitutto, in luogo di una diversificazione classica tra i redditi capitalistici e quelli del lavoro, la quale difetta ⁽¹⁾, si ha una diversificazione che favorisce i redditi capitalistici più sicuri e più puri: cioè gl'interessi dei titoli di prestiti pubblici e delle obbligazioni di compagnie (2^a classe); vengono aggravati maggiormente gli altri redditi delle persone giuridiche; e ancora di più gli altri redditi delle persone fisiche (1^a e 3^a classe). Sarebbe interessante conoscere le ragioni adottate per tale diversificazione; possiamo supporre che siasi voluti facilitare, come in molti paesi, i prestiti dello Stato e delle società (n. 157); oppure che siasi voluto compensare la maggiore facilità di sfuggire all'accertamento che hanno i redditi della 3^a classe, e in minor grado, quelli della 1^a, rispetto ai redditi della 2^a classe, i quali sono colpiti per intero, in modo rigoroso. (V. n. 20; 162; 169-172). Quest'ultima ipotesi non spiegherebbe però la distinzione operata nel seno della 1^a classe (persone giuridiche), tassando più gravemente i redditi delle società per azioni, i quali si accertano con maggiore facilità e precisione dei redditi delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice. La differenziazione di queste tre classi sembra anche giustificata dall'intento di adottare un'aliquota unica proporzionale pei redditi delle società per azioni e per quelli puramente capitalistici e sicuri; di adottare invece una moderata progressione (dieci gradi) pei redditi non capitalistici delle società in nome collettivo, nelle quali vuolsi avere un certo riguardo ai bisogni delle persone fisiche che le compongono; e di adottare, infine, una più forte progressione (tredici gradi, oltre tre gradi di degressione) per le persone fisiche. Infatti, la progressione, in quanto si fonda sulla scala dei bisogni umani, non ha ragione di essere per le società per azioni, e forse neppure pei redditi puramente capitalistici e alquanto elevati. E potrebbe darsi che, nella massa dei redditi effettivamente esistenti nel Giappone, e data la loro distinzione in ciascuna classe, l'aliquota unica proporzionale della 1^a classe,

c) Spese di viaggio o di studi, borse di studenti e altre somme ricevute a titolo di assistenza dello Stato;

d) Redditi accidentali, che non provengano da imprese aventi per scopo il guadagno;

e) Redditi di proprietà, stabilimenti di commercio, d'affari, e d'altre professioni, provenienti sia da paesi stranieri, sia da località dove la legge non è in vigore, eccettuati, però, i redditi di una persona giuridica che ha la sede principale in una località soggetta all'applicazione della legge;

f) Dividendi e premi che taluno riceve da una persona giuridica già imposta dalla presente legge;

g) Assegni per spese di foraggio, di scuderia e di mantenimento di cavalli, accordati dallo Stato, agli ufficiali militari che hanno obbligo di nutrire dei cavalli;

b) Redditi della 3^a classe, inferiori a 400 yen;

i) Redditi delle provincie, circondari, città, cittadine, villaggi ed altri corpi pubblici, dei templi shintoisti e buddhisti, infine delle persone giuridiche costituite secondo le disposizioni dell'Art. 34 del Codice Civile, fatta eccezione per i redditi designati nella 2^a classe, che rimangono soggetti all'imposta.

(1) Unica diversificazione a favore degli stipendi, soldi ed assegni, si è la deduzione del 10 % del reddito annuale.

Sez. B, fosse destinata a dare presso a poco lo stesso carico medio delle aliquote progressive della 1^a classe, Sezione A, e della 3^a classe.

Tale diversificazione fa parte del 3° gruppo; mentre le diversificazioni *a-i* appartengono al 1° gruppo di legislazioni. Al primo gruppo appartiene anche la distinzione tra persone residenti e persone non residenti nel Giappone, fatta da questa legge; secondo la quale, l'imposta è dovuta:

a) Dalle persone che hanno il domicilio od almeno un anno di residenza nelle località, dell'impero, dove la detta legge è in vigore;

b) Dalle persone che, senza essere domiciliate, nè residenti nel Giappone, hanno beni od un esercizio commerciale od industriale, od anche riscuotono gl'interessi di fondi pubblici o di obbligazioni di Compagnie, nelle località ove la legge è applicata. La differenziazione sta in ciò: che queste persone non sono soggette all'imposta, se non pei soli redditi provenienti dai cespiti qui precisati.

E' simile diversificazione una caratteristica delle più importanti imposte sul reddito in Germania, in Austria, ed altrove.

110. - Dominio del Canada. — *Provincia di Ontario* ⁽¹⁾.

Il capitolo XXIII dell' *Assessment Act* del 1904, che modifica ed abroga molte disposizioni di leggi d'imposta, contiene vari esempi tipici di diversificazione per categorie, contemplando:

a) un largo sistema di esenzioni per categorie,

b) un'imposizione indiziaria, per categorie, di alcuni redditi,

c) un'imposizione a diretto accertamento degli altri redditi.

a) La sezione 5 dell' *Assessment Act* 1904, premesso l'obbligo d'imposta su tutte le proprietà e su tutti i redditi, enumera tante eccezioni, da costituire una dimostrazione singolare della diversificazione per via di esenzione. (V. n. 6, 22) ⁽²⁾.

(1) Atti della IV legislazione, Ed. VII, sanzionati il 26 Aprile 1904, capitolo XXIII.

(2) Sono esenti:

- 1) I diritti della corona in tutte le proprietà;
- 2-3) Le chiese, i luoghi di culto, i cimiteri, gli stabilimenti pubblici di educazione;
- 4-5) I pubblici mercati, prigioni, ospizi pubblici ecc., le strade e piazze pubbliche;
- 6-7) Le proprietà comunali non affittate, i parchi pubblici;
- 8) Il penitenziario provinciale, la prigione centrale ecc.;
- 9-10) Le case dei poveri, case di rifugio, ecc., le società di soccorso agli emigranti, ecc.;
- 11) I redditi provenienti da fondi non impiegati delle società di mutuo soccorso registrate;
- 12) Le proprietà delle pubbliche biblioteche, istituzioni scientifiche, ecc.;
- 13) Il reddito ufficiale dei governatori;
- 14) Il soldo, intero o parziale, degli ufficiali di terra e di mare, le pensioni degli stessi;
- 15) Il reddito che un affittuario ricava dal suo affitto;
- 16) Le macchine fisse impiegate nelle affittanze e nelle manifatture. Questa esenzione non comprende il macchinario fisso che serve alla produzione, come forza motrice, del gas, della elettricità; nè il macchinario fisso che serve ai tranvai, ferrovie, ecc.;
- 17) Il reddito del capitale delle compagnie incorporate, il quale è imponibile a profitto della Provincia;
- 18) I redditi e dividendi delle azioni di ponti a pedaggio;
- 19) Il reddito annuale proveniente dai salari personali, o da pensioni, gratificazioni, per servizi personali, quando l'ammontare di questi proventi non supera: L. st. 1000 nelle città di 10,000 abitanti in più; e L. st. 700 nelle città minori;
- 20) Le rendite o i redditi prodotti da un *real estate* (beni immobili) eccettuati gl'interessi sui redditi ipotecari.

Notisi, a proposito del § 19, che la sez. 17 aggiunge questa ulteriore differenziazione pei salari degli impiegati privati. Non sono da dichiarare tali salari, se non superano, nei luoghi con meno di 10.000 abitanti:

- 1) Lst. 700, se si tratta di padre di famiglia;
- 2) » 400, se non si tratta di capo di famiglia.

Per tal modo, la diversificazione dei redditi del puro lavoro, è combinata con quella dei redditi dei celibi. (V. i n. 94, III; 105; 137).

b) *L'imposizione indiziaria* di alcuni redditi ha luogo, per effetto della sez. 10 della legge, per una somma detta: *businets assessment*. calcolata secondo il valore imposto del fondo occupato per esercitarvi un'industria, commercio o professione, come appresso indicata:

Senza pregiudizio dell'imposizione propria del fondo, ogni persona occupante questo fondo, per esercitarvi una delle industrie appresso menzionate, è imposta per le seguenti *percentuali del valore imposto del fondo*:

Distillerie	150 %
Birrerie, commercianti ingrosso, compagnie di assicurazione, banche, ecc.	75 %
Manifatture	60 %
Professioni legali, sanitarie, tecniche	50 %
Commercianti al minuto:	
nelle città al disopra di 50,000 abitanti	25 %
da 10,000 a 50,000 abitanti	30 %
inferiori a 10,000 abitanti	35 %
Professioni artistiche, trattori, albergatori, telefoni, telegrafi, mezzi di trasporto	25 %

Questa distinzione di categorie serve, in via principale, ad approssimare il coefficiente indiziario al vero reddito di ciascuna categoria di contribuenti, per colpirli egualmente secondo il loro reddito effettivo (diversificazione a scopo amministrativo), e serve, in via straordinaria, a differenziare il carico fra i contribuenti aventi redditi di natura diversa. Ma non è possibile stabilire fino a qual punto il legislatore abbia voluto evitare o conseguire la differenziazione dei carichi secondo la diversa natura dei redditi. Questo inconveniente è proprio della diversificazione delle imposte indiziarie. Così nella precedente tariffa, si può supporre che il legislatore abbia ritenuto che, a parità di reddito, occorra alle distillerie un fondo del valore della metà di quello del fondo che occorre alle birrerie ed altri esercizi in grosso, e che perciò nel determinare il reddito indiziario, abbia prescritto per le distillerie un coefficiente doppio di quello che ha prescritto per le birrerie ed altri esercizi in grosso.

Ma si può anche supporre che, col coefficiente doppio, il legislatore abbia inteso colpire con aliquota di carico doppia i redditi delle distillerie.

111. - Stati Uniti d'America. — La legge federale 3 Ottobre 1913, completata dai *Regulations* in data 5 Gennaio 1914⁽¹⁾ sulla *income tax* comprende una *normal tax* ed una *additional tax*.

La prima, ch'è un'imposta sulle entrate, accorda l'esenzione assoluta (mediante una detrazione costante dal reddito, qualunque ne sia l'ammontare) di

- a) Dollari 4000 per le *persone maritate* viventi in comune;
- b) » 3000 per tutte le *altre persone fisiche*.

Sono notevoli le particolarità di applicazione di questa diversificazione. Se si tratta di persone maritate, l'esenzione non esiste, se non fintanto che il marito e la moglie fanno vita comune; inoltre, l'esenzione di dollari 4000 si applica all'insieme dei redditi della famiglia (somma dei redditi dei coniugi) e non al reddito di ciascuno dei coniugi.

In altre parole, se il marito ha un reddito netto di dollari 4000 e la moglie di dollari 3000, il reddito imponibile è di dollari 7000—4000 = 3000, che, se invece si fosse portata la deduzione di dollari 4000 separatamente sul reddito netto di ciascun coniuge, non sarebbe rimasto alcun reddito imponibile.⁽²⁾

La diversificazione per categorie si trovava anche nell'antica *income tax* dello Stato di *Virginia*; oggi si trova nell'*income tax* della *Carolina del Nord*⁽³⁾.

CAPITOLO V.

Svolgimento della diversificazione classica in Inghilterra.

112. - Gran Bretagna⁽⁴⁾. — Proseguendo l'esame di alcune legislazioni del *terzo gruppo*, ci è dato di seguire lo svolgimento storico e dottrinale della diversificazione *classica*.

Nell'imposta sull'entrata (*income tax*) inglese, la diversificazione classica è stata introdotta dalla legge intitolata dal *Finance Act 1907*, modificato col *Finance Act 1909-10*.

(1) Regolamento pubblicato dal *Commissioner of Internal Revenue* e composto di 199 articoli, i quali costituiscono un codice della materia, integrato da successivi regolamenti.

(2) Joseph A. Hill: *The income tax of 1913* nel *The Quarterly Journal of Economics*, novembre 1913, XXVIII, pagg. 46-68. Circa i celibi v. i n. 94, 105, 110 (19), 137.

Roy G. Blakey: *Income tax discrimination and differentiation*, studio di 12 pagine, nell'*Atlantic Quarterly*, Luglio 1914

(3) E. R. A. Seligman: *Essais sur l'impôt*, Parigi 1914, vol. I, pag. 161.

(4) Hansard's: *Parliam. Debates*, 4 series, vol. 172, 174, 177, 178;

T. Hallet Fry: *The Finance Act 1907 in its Relation to Income tax*, Londra, Stevens, 1908; E. Escarra: *La réforme de l'income tax* nella *Revue de Science et de Législation financières*, Parigi, 1908, pag. 161.

E. De Parieu: *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, 1856;

W. Vocke: *Besteuerungsgeschichte in England*, 1866.

Stephen Dowell: *A History of taxation and taxes in England etc.*, 4 vol., London, 1884. Vedansi i volumi I e II e specialmente il vol. III, sez. IV, pagg. 110-137, dov'è dato un riassunto dell'assetto dell'imposta sino al 1880.

A) Finance Act 1907. Part V. Income tax (7 Edw. 7, c. 13);

Sez. 19. 1) Ogni individuo che reclama e prova, nella maniera prescritta da questa sezione, che il suo reddito totale, di ogni fonte, non eccede duemila lire, e che una parte di tal reddito è reddito guadagnato (*earned income*), avrà diritto, sotto riserva delle disposizioni di questa sezione, ad una tale riduzione dell'*income tax*, che la somma pagabile sul reddito guadagnato sarà ridotta alla somma che sarebbe pagabile, se l'imposta fosse applicata coll'aliquota di nove pence.

2) La riduzione accordata da questa sezione sarà in addizione e non in derogaione alle esenzioni od altre riduzioni o sgravi previsti dalle leggi dell'*income tax*, salvo che se un individuo ha diritto ad una riduzione dell'*income tax* in virtù della sezione 8 della legge di Finanza del 1898⁽¹⁾ od in ragione del pagamento dei premi, in virtù della sezione 54 della legge d'*income tax* 1853, (estesa da ogni susseguente disposizione)⁽²⁾, allora la riduzione non sarà accordata, in virtù di questa sezione, che in ragione di quel reddito guadagnato (se ve n'ha) il quale sussiste dopo la deduzione della somma su cui egli fu sgravato dall'*income tax* in virtù delle dette sezioni 8 e 54....

4) Un individuo che desidera una riduzione in virtù di questa sezione deve, nel caso in cui egli è richiesto di fare una dichiarazione relativa all'accertamento dell'*income tax*, reclamare questa riduzione, al momento in cui è fatta la dichiarazione, e deve, in ogni caso, reclamare questa riduzione prima del 30 Settembre dell'anno pel quale è stabilita l'imposta.

5) Un individuo non avrà diritto ad una riduzione, in virtù di questa sezione, concernente i redditi pei quali egli ha diritto di far gravare l'imposta su di un'altra persona, o di dedurre, ritenere o prelevare su di un pagamento ch'egli è obbligato di fare ad un'altra persona⁽³⁾....

Il successivo § 7 definisce il *reddito guadagnato*⁽⁴⁾.

(1) 61 & 62 Vict. c. 10. Questa legge accorda la riduzione per degressione ai redditi inferiori a lire st. 700, vedasi n. 140.

(2) L'*income tax (Insurance) Act, 1853, 16 & 17 Vict. c. 34*, concernente la deduzione dei premi di assicurazione sulla vita, fu estesa con leggi del 1855 e del 1859. V. *Dowell's Income Tax Laws, revised by J. R. Piper, (London 1913)*, pag. 520.

(3) V. l'*Income Tax Act, 1842, sez. 60, schedula H, n. III, IV; sez. 102; e l'Income Tax Act 1853, sez. 40.*

(4) Per gli oggetti di questa sezione, l'espressione « reddito » significa reddito, qual'è valutato secondo le varie regole e prescrizioni delle leggi dell'*income tax*; e l'espressione « reddito guadagnato » (*earned income*) significa:

a) Ogni reddito proveniente da una remunerazione, a causa di funzione od impiego remunerato occupato dall'individuo, o da una pensione, giubilazione od altra concessione di somma, stipendio differito, o indennità per perdita d'impiego, data in ragione dei passati servizi dell'individuo, o del suo marito, o genitore, abbia o no contribuito a questa pensione, giubilazione, concessione di somma o stipendio differito; e

b) Ogni reddito d'una proprietà, ch'è collegato o fa parte degli emolumenti d'una funzione od impiego remunerato occupato dall'individuo; e

c) Ogni reddito ch'è imposto in virtù delle cedole B o D della legge d'*income tax* 1853, o in virtù dei regolamenti prescritti dalla cedola D della legge d'*income tax* 1842, (5 & 6 Vict. c. 35), e ch'è immediatamente ricavato dall'individuo dallo sfruttamento o dall'esercizio diretto della sua

B) *Finance Act 1909-10, Part IV, Income tax (10 Edw. 7, c. 8)*;

Sez. 67. - La sezione 19 della legge di finanza 1907 sarà applicabile ad ogni persona che ne farà domanda e proverà, conformemente a questa sezione, che il proprio reddito totale, proveniente dalle varie fonti oltrepassa lire 2000, ma non lire 3000, sotto la riserva che nel testo a 9 pence sarà sostituito 1 scellino....⁽¹⁾.

113. - Così, la sezione 19 della legge del 1907 consacra, per la prima volta nella legislazione inglese, almeno il principio, se non tutte le applicazioni, della diversificazione *classica* dei redditi. Essa è però limitata, come nelle riferite leggi della Prussia ed in varie altre legislazioni, esaminate, alla distinzione tra i redditi del lavoro e i redditi del capitale, che vengono chiamati: entrate *guadagnate* ed entrate *non guadagnate*; ma, tra le altre differenze, vi è questa, che mentre in Prussia, ad esempio, la diversificazione avviene col sistema del *secondo gruppo*, cioè per sovrapposizione, invece in Inghilterra avviene col sistema di questo *terzo gruppo*, cioè per categorie. Tale diversità di sistema di attuazione non è privo di gravi conseguenze nel risultato dell'istituto. Qui si distingue la categoria dei redditi *guadagnati*, da quella dei redditi *non guadagnati*, e per tal modo, si ha una diversificazione semplice, quanto quella di sovrapposizione, ma più appropriata alla legislazione inglese (n. 77), quindi più efficace.

Pur entro così stretto limite, l'accoglimento di tale principio nell'antica imposta inglese sulle entrate ha richiesto oltre un secolo di discussioni dottrinarie, politiche e parlamentari, la cui storia è oltremodo interessante, perchè dimostra come siasi svolto nella dottrina ed affermato nella pratica legislativa il principio della diversificazione *classica* non solo in Inghilterra, ma anche in Italia, in Svizzera, in Spagna ed altri paesi d'Europa, come pure nei paesi extra-europei d'influenza inglese.

Si può affermare che in Inghilterra, il principio della diversificazione *classica* nell'imposta generale sui redditi per categorie, ha la storia dottrinale e parlamentare più antica e l'attuazione pratica più recente.

Correggendo un debole errore del Denis,⁽²⁾ il quale attribuisce a fonte tedesca l'idea della diversificazione nel senso classico, il Seligman⁽³⁾ rileva ch'essa, invece, sorse in Inghilterra al principio del secolo XIX. S'intende che ciò si riferisce alla diversificazione *classica* o in *senso stretto* di sopra accennata, ed alla sua forma palese, intrinseca per categorie, perchè la diversificazione *nel senso lato* già esposto (v. n. 4), o quella ristretta nella

professione, commercio o mestiere, sia come individuo, sia, nel caso di società, come associato agente personalmente nella detta società.

Nel caso in cui gli utili di una donna maritata sono considerati essere gli utili del marito, ogni riferimento fatto in questa disposizione all'individuo comprende così il marito come la moglie.

(1) Vedasi il testo delle due leggi in *Dowell's Income Tax Laws* citato, pagg. 767-786.

(2) H. Denis: *L'impôt*, Bruxelles, 1889.

(3) E. R. Seligman: *Essais sur l'impôt*, Parigi, 1914, vol. 2, pag. 363.

forma occulta o quella estrinseca, è di origine altrettanto antica quanto l'imposta, come meglio si vedrà, riassumendo la storia della diversificazione (n. 187 e seg.).

114. - Storia e fondamento del sistema inglese. — Fin dal 1798, essendosi dal Pitt proposta la legge dell' *income tax*, si rimproverava a quel disegno di legge la mancanza di una diversificazione di carico fra le varie categorie di redditi, secondo la loro natura, origine e durata, ma il Pitt rispose ⁽¹⁾ che la sperequazione lamentata proveniva dalla natura della società, della distribuzione delle sue classi e della ripartizione delle sue ricchezze Che fa la nuova imposta? Non lascia essa nei rapporti tra l' uno e l' altro (cioè tra chi gode la rendita di terreno e chi ha il diritto del proprio lavoro) esattamente la stessa posizione di prima? L'imposta non crea nuove disuguaglianze; la giustizia o l'ingiustizia rimane esattamente ciò ch'era prima. Lagnarsi di queste ineguaglianze è lagnarsi della ripartizione della proprietà; è criticare la costituzione della società. Cercare di rimediarsi equivarrebbe a seguir l'esempio della demagogia audace dei legislatori in un altro Paese . . . Pensare a colpire queste due specie di redditi in proporzioni diverse costituirebbe un tentativo che *la natura della Società non può ammettere, ciò che non fu mai praticato in quattromila anni . . . »*

A questo punto, data la grande fama ed autorità di Guglielmo Pitt, sarebbe consentito ripetere un'osservazione, se non una confutazione; cioè che, come si è accennato al precedente paragrafo 113, la diversificazione in *ampio senso* è antica quanto l'imposta: e tra la diversificazione ampia e quella ristretta o *classica* non vi è che una differenza di specie, o di grandezza, o di forma; onde sembra alquanto azzardato affermare che, da quattromila anni, il legislatore non ha mai pensato a colpire i redditi capitalistici e quelli del lavoro in proporzioni diverse; e se anche ciò fosse, se anche una diversificazione preordinata dal legislatore non fosse sempre esistita, ciò non escluderebbe il fatto delle diversificazioni *spontanee* palesi, come occulte, intrinseche ed estrinseche dei vari elementi del sistema tributario, che un rapido cenno della legislazione comparata ci ha ben posto in evidenza.

Non sarà, anzi, difficile dimostrare in base alla storia, che appunto perciò riassumeremo, come, fin dalla più remota antichità, quando prevaleva l'imposta di capitazione, sugli schiavi, sui vinti, o sulle classi inferiori della popolazione, le due specie di redditi furono, più o meno consapevolmente, colpite in proporzioni diverse e, spesso, a rovescio di quanto oggi si considera giusto: vale a dire, i redditi del lavoro erano colpiti più dei redditi capitalistici.⁽²⁾ Il Ricca-Salerno⁽³⁾ mette appunto in evidenza come, in un'età

(1) Pitt: *Speeches*, vol. III, pagg. 8, 13, 38.

(2) Vedansi i n. 174-187, e, specialmente per l'Inghilterra, i n. 188-9.

(3) G. Ricca Salerno: nella Nuova Antologia 1891, pag. 515 e seg.: « La trasformazione storica dei tributi », ecc.

primitiva, le contribuzioni personali e dirette, prevalenti sulle altre, si risolvessero in una contribuzione straordinaria e personale sui cittadini liberi, spesso a forma di capitazione intesa a colpire i mezzi di lavoro.

Come si vede, dunque, è facile cadere in gravi errori di apprezzamento, quando si voglia considerare la ristretta diversificazione *classica*, senza tener conto dell'*ampia* diversificazione, e questa, a sua volta non può emergere che dall'esame delle legislazioni tributarie e della loro storia.

Ma riprendendo il discorso del Pitt, egli così proseguiva: « Un bene permanente, rappresentato come immortale e perpetuante, per così dire, la proprietà dell'uomo dopo la sua morte, contribuisce a tutte le esigenze che possono sorgere. Il reddito del lavoro, invece, e dell'industria si estingue e quindi non contribuisce che una sol volta; non rimane proprietà della stessa persona; mentre l'altro, considerato come la medesima proprietà, vien sottoposto a rinnovate richieste . . . Si può considerare questo ragionamento come sottile, ma la risposta si applica esattamente nel caso in cui la ragione, per la quale il capitale fisso debba contribuire di più, riposi sulla sua sedicente permanenza, in contrapposto al carattere fluttuante dell'altro... (V. la confutazione nel n. 3).

Le ineguaglianze eccepite non sono particolari alla sua natura, ma provengono dallo stesso nostro stato sociale, e noi non possiamo e non dobbiamo tentare la correzione di quest'ordine. Sarebbe un tentativo presuntuoso quello di derogare dall'ordine della Società, e condurrebbe a ingenerare confusione, rovina e distruzione, e, turbando la proprietà, condurrebbe allo sconvolgimento della vita sociale ».

Come si vede, il Pitt non teneva conto neppure della triplice distinzione fatta, ventidue anni prima, da Adamo Smith⁽¹⁾ fra imposta sulla rendita, sui profitti e sui salari del lavoro. Il Padre dell'economia politica, considerando gli effetti della traslazione dei tributi e seguendo le quattro regole da lui formulate, ritiene senza inconvenienti che la rendita delle terre e del suolo edificato sia tassato normalmente; con maggior riguardo egli vorrebbe tassati i profitti dell'industria edilizia e di tutte le altre industrie, in quanto egli vorrebbe che l'imposta toccasse nei profitti solo la parte di essi spettante all'interesse del capitale, e non quella spettante al rischio ed ai sacrifici dell'imprenditore; infine il celebre Autore propende per l'esenzione del salario del lavoro, per quanto concerne l'imposta diretta, eccezione fatta per gli stipendi degli impiegati (n. 162). Era appunto questa la teoria dei *fisiocriti*: cioè che « l'imposta non distruggitrice — come dice il Quesnay⁽²⁾ — sia stabilita immediatamente sul prodotto netto dei beni fondi, e non sul salario degli uomini . . . e non sia pigliata nemmeno sulle ricchezze dei fitaiuoli di beni fondi; perchè le anticipazioni dell'agricoltura di un reame

(1) *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* (1776) — Libro V, cap. II, parte II, art. 1-3. — V. la trad. in *Bibl. dell'Econ.*, Serie I, Vol. II.

(2) Quesnay François: *Maximes générales du Gouvernement Economique etc.* (1758), *maxime V.*

debbono essere considerate come un immobile che bisogna conservare preziosamente per la produzione dell'imposta, della rendita, e della sussistenza di tutte le classi di cittadini; altrimenti, l'imposta degenera in ispogliazione e cagiona una decadenza, che rovina prontamente uno Stato».

Ma l'imposta unica sulla terra, deduzione logica dei fisiocrati, neppure ai loro tempi era presa in seria considerazione da uomini di Stato, quali erano i Pitt.

115. - Dibattiti parlamentari e dottrinari. — L'opposizione replicò come fosse «estremamente partigiano, crudele ed oppressivo il proporre di colpire nella stessa proporzione adottata pei redditi della proprietà fondiaria o mobiliare acquisita il reddito precario e variabile derivante dal lavoro e dal commercio».⁽¹⁾ Il Freud, riprendendo tale concetto, cercò di dimostrare, mediante il calcolo come la stessa aliquota percentuale d'imposizione prelevava un carico d'imposta differente, secondo le varie categorie di reddito proveniente dal capitale.⁽²⁾

La legge dell'*income tax* approvata, nondimeno, senza diversificazione, sotto la data del 9 Gennaio 1799, abolita nel 1802,⁽³⁾ fu riproposta nel 1803, ancora senza diversificazione, perchè — disse il ministro proponente Addington — «l'eguaglianza nell'imposta non era una cosa possibile a realizzarsi dalla saggezza umana».⁽⁴⁾

Continuò, peraltro, nella dottrina, la tradizione del principio della diversificazione.

Il Craig⁽⁵⁾ applica la teoria del sacrificio dei godimenti anche alla differenziazione delle imposte, opinando che, per ottenere l'eguaglianza di sacrificio nei godimenti, occorre non solo l'aliquota progressiva sul capitale e sul reddito capitalizzato, ma anche tener in conto ed eliminare le «sorgenti d'ineguaglianza derivanti dallo stato di salute del contribuente; dalla probabilità ch'egli ha di essere impiegato, in modo permanente, e dai diversi rischi ai quali le speculazioni commerciali sono necessariamente, sebbene inegualmente esposte».

E gli stessi concetti criticamente espone Giacomo Mill nel 1822 (n. 3).

Onde, nel 1833, Lord Buchingham, membro della Camera dei Comuni, ripropose l'*income tax*, ch'era stata abolita, introducendo la diversificazione delle aliquote, secondo la natura del reddito.⁽⁶⁾ Ma neppure questa proposta ebbe seguito.

(1) Freud: *The principles of Taxation*, Londra, 1799, pag. 4, nota.

(2) Freud: *Ibidem*, pag. 40.

(3) Una petizione della città di Londra, del 10 Marzo 1802, chiedeva la revoca dell'*income tax*, tra gli altri motivi, perchè ingiusta, per la confusione fatta fra il reddito certo ed il reddito precario. Questi motivi furono riprodotti nel 1812 e nel 1816. (Tayler: *The History of the taxation in England*; London, 1853, pagg. 53, 60, 70).

(4) *Parliamentary History*, vol. XXXVI, pag. 1662.

(5) Giov. Craig: *Elements of Political Science*, vol. III (1814), pag. 23.

(6) *The Parliamentary Review*, vol. V. (1834), pag. 363.

116. - Sistema del Sayer. — Nello stesso anno il Sayer,⁽¹⁾ trattando questa materia con somma diligenza, riassumeva come appresso la diversificazione giusta e conveniente :

Categoria	NATURA DELLA RENDITA	Valore intrinseco
1	Rendite di terre in proprietà piena e perpetua ⁽²⁾ . . .	1
2	Interessi ipotecari	$\frac{9}{10}$
3	Interessi del debito pubblico perpetuo ⁽²⁾	$\frac{9}{10}$
4	Rendite di terre col vincolo di sostituzione nella famiglia del possessore ⁽³⁾	$\frac{4}{5}$
5	Rendite commerciali o industriali, derivanti principalmente dal capitale investito ⁽⁴⁾	$\frac{3}{4}$
6	Rendite di terre con vincolo di sostituzione ad altra famiglia, primogeniture e maggioraschi ⁽³⁾	$\frac{7}{10}$
7	Annualità vitalizie o a termine ⁽⁵⁾	$\frac{2}{3}$
8	Stipendi e pensioni di pubblici impiegati (n. 162).	$\frac{3}{5}$
9	Rendite di commercianti o d' affittuari, derivanti principalmente dall' industria e dal lavoro personale ⁽⁵⁾	$\frac{1}{2}$
10	Rendite derivanti dall' esercizio di una professione ⁽⁵⁾	$\frac{1}{2}$

Nel 1842, anno in cui l' *income tax* fu ristabilita, il Roebuck aveva proposto un emendamento affinchè le entrate della categoria D (industria e commercio) dovessero pagare la metà d' imposta delle altre. L' emendamento fu respinto.

E così, nel 1848, l' on. Horsman, che ritroveremo in una Commissione d' inchiesta sull' imposta, presentava un emendamento, affinchè l' imposta fosse così diversificata : Cedole A, C (fitti di terre e rendita pubblica) 8 denari per lira ; redditi industriali e commerciali : 6 denari ; redditi professionali e incerti : 4 denari. L' emendamento, combattuto dal primo lord della Tesoreria, fu respinto, per quanto raccogliesse una forte minoranza. La principale ragione di rigetto fu questa, poi accolta dal Mc-Culloch,⁽⁶⁾ che

- (1) Beniamino Sayer : *An attempt to show the Justice and Expediency of substituting Income or Property Tax, etc.*, 1833.
- (2) Oggi la rendita di maggior valore intrinseco, e quindi unitaria, è ritenuta quella dei fondi pubblici, non quella dei proprietari delle terre (n. 192).
- (3) Queste distinzioni delle rendite delle terre non sono necessarie nei paesi dove non esiste fidecommesso o simili diritti.
- (4) I redditi commerciali e industriali non si distinguono, oggi, secondo la prevalenza o meno del capitale, ma formano una sola categoria.
- (5) Entrambe queste entrate sono temporanee, ma i vitalizi sono sicuri, mentre le entrate della libera professione, cioè del lavoro, sono incerte.
- (6) I. R. Mc. Culloch Esq. : *A Treatise on Taxation etc.*, London 1852, pag. 125. Vedasi, su tutta questa discussione del 1848, Voorthuysen : *De directe Belastingen*, Utrecht, 1848, t. I, pag. 170 e seg. Quest' ultimo autore è contrario alla diversificazione classica.

quantunque sia ingiusto attribuire alle rendite perpetue e temporanee una stessa aliquota d'imposta, sarebbe ancor più ingiusto l'accordare una diminuzione a certe classi di vitaliziati e non ad altri. Più tardi però questo concetto di correggere tutto o nulla, fu condannato, come vedremo, dal Mill e dal Muntz.

117. - Sistema degli attuari. — Nell' 8 Maggio 1852, la Camera dei Comuni deliberò una Commissione di membri della Camera stessa, per investigare sul presente modo di accertamento e riscossione dell'imposta sull'entrata e sulle proprietà e di considerare ogni altro sistema di tassazione che possa essere adottato, per rendere l'imposta sempre più equa. In tale Commissione entrarono gli uomini più competenti della Camera: Hume, che ne fu il presidente, Disraeli, Horsman, Roebuck, il Cancelliere dello Scacchiere, ed altri. Essa ebbe facoltà di esaminare testimoni e documenti, di presentare alla Camera le minute delle deposizioni udite. Infatti, la Commissione, nel 1852, presentò alla Camera tali minute⁽¹⁾, che figurano negli atti parlamentari, e dalle quali si rilevano le deposizioni (risposte) che seguono.

Il Club dei Ragionieri presentò alla Commissione il così detto *progetto degli attuari*, consistente nel tassare la rendita *capitalizzata* con criteri diversi secondo la sua origine e natura. Stabilito la misura dell'interesse del denaro in Inghilterra, i ragionieri riducevano tutte le rendite *apparenti* al loro valore intrinseco, ossia al valore di rendite *reali*, e queste poi capitalizzavano. Tali riduzioni risultavano da tabelle, dov'erano esposti i calcoli e i processi di capitalizzazione, secondo la varia natura delle entrate. Ponendo per base della capitalizzazione l'interesse del 3%, la rendita di fondi pubblici veniva moltiplicata per $33\frac{1}{3}$, senza alcuna detrazione; tutte le altre rendite subivano detrazioni varie e moltiplicazioni per altri coefficienti⁽²⁾. Per dare un'idea dell'astrusità del calcolo, di fronte ai contribuenti, basti il riferire che per le rendite personali, derivanti, cioè, dall'esercizio di una professione, i ragionieri sottraevano prima $\frac{1}{6}$ dalla somma della rendita, capitalizzavano il resto moltiplicando pel numero d'anni corrispondente alla vita probabile, del contribuente, secondo la sua età; cioè per $15\frac{1}{2}$ se il contribuente ha 20 anni, per $14\frac{1}{2}$ se ne ha 30, per 13 se ne ha 40, per 11 se ne ha 50, ecc. Le rendite commerciali e industriali, comprese le affittanze agricole, venivano capitalizzate tutte egualmente, moltiplicandole per $16\frac{2}{3}$, perchè si supponeva che l'interesse del capitale impiegato con rischio ed incertezza fosse del 6%, cioè il doppio dell'interesse certo e sicuro; e che fosse del 6% in tutte queste imprese a un modo, altrimenti i capitali si sarebbero spostati verso le imprese più fruttifere⁽³⁾. Tale progetto fu dichiarato serissimo dal Capo del Dicastero Statistico del Governo inglese, il reputato pubblicista William

(1) *Minutes of evidence taken before the select Committee on Income and Property Tax.* Citate dal Brodie, *op. cit.*

(2) Non le modalità, ma il concetto fondamentale di questa forma di diversificazione era stato attuato già dal 1427 nella Repubblica di Firenze, come si è accennato al n. 74.

(3) Vedi *Minutes of evidence* citate, risposte dal num. 4958 al 4963, e num. 5022-3.

Farr, essendo la massa dei contribuenti convinta, non meno degli scienziati, della profonda differenza che corre tra le rendite derivanti dall'industria personale e dall'esercizio di una professione, e le rendite provenienti dalla terra o da altre fonti inesauribili. Queste opinioni che noi abbiamo espresso considerando la questione da un punto di vista puramente astratto, vengono ad essere la scientifica apologia dell'opinione pubblica e del senso comune in questo argomento⁽¹⁾. Ed il presidente della Commissione, Hume, fece proprio il progetto medesimo⁽²⁾ in uno schema di rapporto, che per l'imminenza della chiusura della Camera, non era stato votato dalla Commissione stessa.

118. - Teoria di J. Stuart Mill. — La più autorevole deposizione dovette essere certamente quella di John Stuart Mill. Egli che, fin dal 1848, aveva largamente discussa tale questione⁽³⁾ riprendendo e sviluppando i concetti di Giacomo Mill, suo padre (n. 3 pag. 19) nella risposta 5225, premise che il vero principio dell'eguaglianza nell'imposta non è già che l'imposta sia eguale in proporzione ai mezzi, bensì che da tutti richieda, per quanto è possibile, un eguale sacrificio. Se due persone hanno una entrata eguale, ma l'una può spenderla tutta, mentre, l'altra è costretta a mettere da parte un risparmio per provvedere ai bisogni futuri, chiedere a queste due persone una medesima somma d'imposta non sarebbe impor loro un eguale, sibbene un disuguale sacrificio. In effetti, nell'opera citata, egli aveva detto: « Chi ha un reddito temporaneo deve provvedere, con i risparmi, a' suoi figli e, nel caso dei salari o dei redditi professionali, dovrebbero generalmente agguagliare il bisogno di provvedere a' suoi ultimi anni... Perciò, il principio dell'eguaglianza delle imposte, interpretato nel suo senso unicamente giusto: l'uguaglianza dei sacrifici, esige che chi non ha modo di provvedere alla sua vecchiaia fuorchè risparmiando, si vegga esentato dall'imposta in tutta quella parte del reddito ch'è realmente e di buona fede applicata a quel proposito.... Ognuno dovrebbe essere tassato in proporzione, non di quello che ha, ma di quello che può spendere... Dei profitti netti che percepiscono gli uomini d'affari, una metà forse può considerarsi come interesse del capitale, e d'un carattere perpetuo, e l'altra metà come remunerazione per la fatica e la perizia della sorveglianza; dipendente perciò dalla vita dell'individuo, ed anche dal suo continuare negli affari. Quindi può adottarsi pei profitti una ragione intermedia.... » Ciò posto, lo Stuart Mill, proseguiva: « Il principale difetto dell'imposta sul reddito (income-tax), nella sua forma attuale, si è quello, a mio giudizio, di non fare alcuna distinzione tra rendite perpetue e temporenee, certe e precarie. Pure io non andrei con la

(1) Ibidem, Risp. 4853, 4857, 5021-22.

(2) *Draft of Report proposed by M. Hume*, pag. XXV-XXVI presentato alla Camera dei Comuni nel 22 Giugno 1852.

(3) G. St. Mill: *Principles of Political Economy* (1848) libro 5, cap. II, § 4, vedasi la *People's ed.* London, 1875, pag. 486-87. La seconda edizione trovasi tradotta nella *Bibl. dell'economista*, serie I, vol. XII: V. le pagg. 980 e seg.

riforma fino al progetto degli attuari, perchè mi sembra che nel loro sistema si nasconda una fallace aritmetica, in quanto essi capitalizzano il reddito e non l'imposta; mentre bisognerebbe, o non capitalizzare, oppure capitalizzarli entrambi⁽¹⁾. Un'entrata perpetua di L. 1000 corrisponde, essi dicono, a L. 30000 di capitale: un'entrata temporanea di L. 1000 per 15 anni equivale a L. 15000: questa deve, dunque, pagare la metà di quella; se, per esempio, al possessore della prima si fanno pagare L. 300 annue di imposta, il possessore della seconda ne paghi 150, e sarà fatta giustizia. Ma, in questa argomentazione gli attuari non avvertono che il primo, pagando L. 300 in perpetuo — supposta la permanenza dell'imposta, ch'è la ipotesi sempre sottintesa⁽²⁾ — finirà col pagare L. 9000 d'imposta⁽³⁾, mentre il secondo finirà col pagare L. 150 per 15 anni, cioè L. 2250: così che, mentre il rapporto fra i valori delle due rendite era di 2:1, il rapporto fra i valori delle due imposte sarebbe di 4:1, con manifesta violazione della giustizia.⁽⁴⁾

Il vero principio regolatore dell'imposta sull'entrata è questo: che l'imposta non venga raggiugliata soltanto ai mezzi, ma benanche ai bisogni del contribuente, in guisa da imporre a ciascuno un *sacrificio eguale*. Io vorrei, pertanto, assegnare alle entrate temporanee e incerte un'aliquota d'imposta minore di quella delle entrate perpetue e sicure, non solo perchè il loro valore capitalizzato è minore, ma eziandio perchè il possessore delle prime ha un bisogno che il possessore delle seconde non ha: cioè il bisogno del risparmio, di mettere in serbo una parte della sua rendita temporanea o incerta, per gli anni futuri, quando la rendita sarà cessata, ed egli dovrà pur provvedere, o vecchio, a sè stesso, o morto, a' suoi figli; mentre il possessore della rendita perpetua può spenderla tutta, ogni anno, e tuttavia lasciarne intatta agli eredi la proprietà, ossia la fonte perenne. Occorre, dunque, lasciare esente dall'imposta la parte dell'entrata temporanea o incerta destinata al risparmio. Non è, certo, possibile dettare in proposito una regola di matematica precisione, applicabile con rigorosa giustizia, in tutti i casi, quando non esistono, forse, due persone aventi esattamente gli stessi mezzi e gli stessi bisogni; ma nulla impedisce che si proceda per classi o per adeguati, e si statuiscano ampie distinzioni nel saggio dell'imposta, secondo la diversa natura delle rendite; e *parmi che si serva molto meglio all'intento della giustizia, pur col tracciare una linea di distinzione alquanto arbitraria, anzi che non tracciarne affatto e trattar tutti ad un modo*⁽⁵⁾. Mi sembra che

(1) V. op. cit. in *Bibl. dell'Ec.*, I. c., pag. 980-981.

(2) V. la confutazione di questa ipotesi al n. 3, pag. 18-21.

(3) L. 300 annue in perpetuo, al 3 %, rappresentano un capitale di circa L. 9000.

(4) L'ingiustizia, come è meglio chiarito qui appresso dall'Autore, non consisterebbe nella semplice diversità dei due rapporti, diversità ch'egli poi giustifica col bisogno del risparmio, ma consisterebbe nella troppo grande differenza di tali rapporti. E' questione non di massima, ma di misura, di linea di distinzione.

(5) Risposta 5245. Questa massima molto saggia e molto inglese fu allora trascurata in Inghilterra, ma seguita in Italia. (V. n. 129, 153).

il progetto degli attuari di ragguagliare l'imposta al valore delle rendite capitalizzate riesca troppo favorevole alle rendite temporanee, ossia ai vitaliziati⁽¹⁾. Poniamo, ad esempio, una rendita di L. 1000 duratura per 10 anni: se voi volete convertirla in una rendita perpetua dello stesso valore capitalizzato, ecco dovrete ridurla, per ipotesi, a L. 500, od anche a meno secondo la ragione dell'interesse che si prenderà per base della capitalizzazione: ma tengasi pure la cifra delle L. 500, ch'è l'ipotesi meno favorevole pel vitaliziato preso ad esempio. Voi gli farete dunque pagare l'imposta di sette denari per lira, non sopra 1000, ma sopra 500 lire, e gli lascerete così lire 500 esenti da imposta. Ora se il mio principio è giusto e vero, se il motivo pel quale si deve accordare al vitaliziato una riduzione d'imposta sta nel suo *bisogno di risparmio*, voi supponete dunque ch'egli delle L. 1000 di rendita, ne risparmi, ogni anno, 500, e le ponga in serbo pei bisogni futuri? La supposizione di una tanta previdenza parmi assolutamente eccessiva, e contraria alla realtà delle cose; se un uomo che trae dal *proprio lavoro* L. 1000 di rendita, ne ponesse in disparte addirittura la metà, egli verrebbe a formare, secondo le ordinarie probabilità della durata della vita, un così grosso capitale, da assicurare ai suoi figli in perpetuo, senza lavoro, una rendita eguale a quella di cui egli ha sempre goduto, lavorando; il che *sarebbe una vera esagerazione del dovere del risparmio*, e una ipotesi molto lontana dal fatto e dalla pratica universale.

119. - A questo punto della bella esposizione dell'illustre economista non sembri troppo ardito interromperla per rilevare come, nel punto in cui egli si allontana dalla diversificazione del Sayer (116), non renda evidenti ed indiscutibili come le precedenti queste ultime due affermazioni, secondo le quali il risparmio, nella misura risultante dalla capitalizzazione delle rendite, ad esempio nella misura di metà della rendita di lavoro sia (con' egli, sembra, intende affermare):

1) *oltre il dovere, perchè nessun lavoratore ha obbligo di lasciare ai figli un reddito perpetuo pari a quello ch'egli guadagna;*

2) *fuori dell'uso comune.*

Non tanto per confutare simili affermazioni puramente incidentali, quanto per svolgere più largamente il giusto concetto fondamentale del Mill, sembrerebbe opportuno rilevare come, in quella forma, tali affermazioni sebbene intese a combattere soltanto la capitalizzazione, pure in via di massima potessero venir seriamente contestate, in base alle premesse dell'Autore stesso, il quale riconosce e pone a fondamento della sua diversificazione i due caratteri specifici, che distinguono i redditi del puro lavoro da quelli perpetui, ed anche da quelli vitalizi, ma certi. In contrapposto alla rendita pubblica permanente e sicura, i redditi del lavoro umano sono, non solo

(1) L'Autore parla varamente di *annualisti*, cioè di coloro, che in Inghilterra sono molti, che godono un vitalizio per diritto di eredità: ma poi in fine parla di rendite del puro lavoro, ben distinguendole dai vitalizi.

temporanei, ma anche *incerti*. Quasi quasi sorgerebbe il dubbio che il Mill, per confutare il sistema degli attuari, abbia considerati insieme questi due caratteri, ch'egli stesso aveva ben distinti e che vogliono essere sempre valutati separatamente, anche nel formulare un'esatta confutazione.

Se, prima, supponiamo che la rendita di ogni lavoratore sia temporanea, ma sicura (ipotesi unilaterale, che gli attuari non potevano ammettere, ed infondata nel caso generale che dobbiamo esaminare), se supponiamo che ogni lavoratore abbia assicurato il lavoro ed un corrispettivo del medesimo certo e costante per tutta la sua vita, vale a dire se ogni lavoratore fosse un vitaliziato, forse potrebbe anche, per larghezza, concedersi all'Autore che il risparmio della metà del salario potesse ritenersi oltre il dovere. Peraltro, si potrebbe con maggior fondamento negare ciò, col rilevare che, se il padre, il quale oggi possiede un'entrata temporanea di L. 1000, sicura per alcuni anni, oppure per tutta la sua vita, s'induce a risparmiare annualmente la metà, in previsione della sua morte, per assicurare al figlio magari deficiente della capacità che Natura concesse al padre, s'egli in tal modo assicura al figlio una rendita annua di L. 1000 in perpetuo, chi può affermare che ciò costituisca un'esagerazione del dovere del risparmio? Chi può, anzi negare che ciò costituisca un diritto per quel padre, un diritto sacrosanto, che la legge d'imposta non dovrebbe misconoscere ed ostacolare, finchè altri padri vi sono, che lasciano ai figli rendite perpetue di eguale o maggiore ammontare? I presenti ordinamenti sociali, i costumi, non meno che le leggi, come ad esempio gli articoli 38 e 805 del Codice Civile italiano, assicurano ai figli dei ricchi non solo il mantenimento, l'educazione e l'istruzione, ma assicurano loro anche un'eredità; ma nulla di simile concedono ai figli di coloro che vivono col frutto del lavoro quotidiano. Le leggi codificano tale disparità di condizioni, ma la legge d'imposta non dovrebbe, fingendo d'ignorarle, aggravarne il contrasto. Nondimeno, si conceda pure che, in tal caso, la legge d'imposta possa al vitaliziato ostacolare l'esercizio di quel dovere o diritto di risparmio, limitandolo anzichè alla metà della rendita annuale, ad una minor frazione, ad esempio $\frac{1}{4}$. Ma poi un altro eguale risparmio deve, riconoscersi necessario, considerando la seconda ipotesi, cioè quella reale, per cui il lavoratore non gode di una rendita vitalizia, ha una entrata annua di L. 1000 non solo *temporanea* (com'è una qualsiasi sicura annualità vitalizia), ma anche *incerta*, perchè gli deriva dal suo proprio lavoro, cioè dalla sua persona, in cui è fuso un capitale, che cessa per malattia o mancanza di lavoro, che si esaurisce con la vecchiaia, prima che con la morte. Il capitale speso per acquisire la capacità professionale dell'uomo lavoratore dev'essere, dunque, ricostituito, la continuità del lavoro, l'altezza del salario devono essere assicurate; e perciò il lavoratore, nell'interesse proprio dei figli, della Società, deve risparmiare annualmente un altro quarto della sua rendita temporanea ed incerta. Ciò premesso, sembra che alla prima affermazione del Mill, cioè: che *il risparmio*

*fatto per assicurare la perpetuità della rendita temporanea attuale oltrepassi il dovere del non possidente, sarebbe lecito contrapporre che, se il bisogno del risparmio da parte del padre di famiglia privo di beni di fortuna, si fa dipendere unicamente dal fatto ch'egli non ha una rendita perpetua, come l'ha il capitalista, ossia permanente e sicura, tale bisogno esisterà finchè quel padre di famiglia non si sarà assicurata una rendita perpetua. E per non causare un diverso sacrificio, tra l'operaio e il capitalista, l'imposta non deve colpire la quota di rendita del lavoro che occorre per soddisfare il bisogno di costituire una rendita perpetua alla morte del lavoratore. E, infatti, a questa conclusione esplicitamente giunge l'Autore nella seconda edizione della sua opera⁽¹⁾ dicendo: *Tuttavia essendo una inclinazione legittima quella di far legati ai figli o ad altri, nè potendosi soddisfare da queste persone senza che si privino di una parte del loro reddito, intantochè il possessore dei beni ereditari lo può; questa disuguaglianza reale in casi in cui i redditi stessi sono eguali, dovrebbe ragionevolmente considerarsi nell'ordinamento delle imposte, per adattare ad entrambi, per quanto fosse praticabile, un sacrificio eguale.**

Ed alla seconda affermazione dell'Autore, cioè: che il risparmio di metà del reddito è fuori dell'uso comune, sembra potersi obiettare che, ammesso pure, per semplice ipotesi, un simile fatto sociale, esso significherebbe soltanto che il lavoratore, anzichè tale bisogno del risparmio, reale e innegabile, conforme agli affetti umani ed alla morale, soddisfa bisogni per lui uguali o di maggiore intensità: il che non menoma affatto il sacrificio prodotto dal prelevamento dell'imposta, nè quindi la necessità di esentare quanto occorre per rendere perpetua la rendita temporanea ed incerta: ossia, per ipotesi, la metà della rendita annua.

120. - Riprendendo l'interrotta esposizione del chiaro Economista, egli ammette che non si possono dar regole minute per l'infinita varietà di casi, ma soggiunge: Se noi vogliamo procedere per adeguati e per massime generali, io credo d'interpretare con sufficiente esattezza la realtà delle cose, quando stabilisco doversi ragionevolmente presumere che ogni vitaliziato soglia risparmiare $\frac{1}{4}$ della propria rendita pei bisogni futuri, io proporrei dunque di tassare le rendite temporanee per $\frac{3}{4}$ del loro ammontare, lasciando l'ultimo quarto esente d'imposta. Quanto poi alle rendite che oltre ad essere temporanee, sono anche incerte, come quelle derivate dal commercio, o dall'esercizio di una professione o di una industria, dove entrano, come elementi d'incertezza, non soltanto la durata della vita, ma eziandio la salute, il vigore delle facoltà fisiche ed intellettuali, il buon andamento degli affari, e via discorrendo, allora bisogna fare un passo di più nella via delle sottra-

(1) Op. cit. pag. 982, nota.

zioni in loro favore⁽¹⁾; la legge attuale ha pur voluto provvederci, ma non abbastanza (R. 5232-43). Mill, nell'ipotesi di una imposta permanente di 7 denari per ogni lira di rendita perpetua, proporrebbe, dunque, che sulle rendite temporanee si facessero pagare 21 denari per ogni 4 lire sterline, e sulle rendite incerte, soltanto 18 denari.

Il sistema Mill trovò favore presso due membri della Commissione, i quali, quasi in via di emendamento dello schema di relazione dell'Hume, favorevole alla proposta degli attuari, formularono le seguenti osservazioni:

« In fatto di capitalizzazione, non fu peranco messo innanzi alcun metodo, che non vada soggetto a gravi obiezioni, così nel suo principio, come nella pratica attuazione: la Commissione crede impossibile la scoperta di una regola generale, che sia tanto elastica da adattarsi a tutte le diverse nature di entrate e produrre risultati di rigorosa giustizia; vano è dunque, persistere in simili tentativi: e se l'imposta sull'entrata dev'essere, d'ora innanzi, una fonte perenne per la pubblica finanza, forza è rinunciare ad ogni matematica esattezza di applicazione, e non mirare a più alto scopo che non sia quello di un'ordinaria e morale equità. *Ripugna al senso universale che una medesima aliquota d'imposta venga assegnata alle entrate derivate da proprietà reali, che non impongono lavoro, nè corrono rischio, e a quelle derivate da commerci, industrie o professioni; e però la Commissione è di parere che il Parlamento dovrebbe stabilire una regola di distinzione, la quale si approssimasse al giusto ragguaglio; tale sarebbe un rapporto di 3:4 fra la cedola D e le altre cedole*⁽²⁾ — ch'è appunto il rapporto minimo suggerito da Stuart Mill — *in guisa che, le rendite sotto quella cedola fossero tassate soltanto per $\frac{3}{4}$ del loro importo.*

Questa proposta del Sotheron-Escourt, però sopprimeva la distinzione, per quanto lieve, che lo Stuart Mill faceva fra i vitalizi *sicuri* e le rendite di lavoro *incerte*. Un altro membro della Commissione, Romilly, ancor più stretto alla teoria del Mill, voleva si dichiarasse non potersi pronunziar giudizio sul miglior modo di dare assetto all'income tax, se prima non si prendesse in esame tutto il sistema d'imposizione, per vedere quale sia l'incidenza delle varie imposte, e quali classi sociali ne siano, più o meno, gravate.

121. - Non può recar meraviglia che le proposte di Giov. Stuart Mill incontrassero delle obiezioni, dal momento ch'egli stesso le aveva accennate nella sua opera dicendo: «... Un'esenzione (del risparmio) basata sopra

(1) Ecco dunque, che nel principio, se non nella misura, l'Autore chiarisce e svolge il concetto che abbiamo esposto nel commento di una sua proposizione incidentale; ma egli forse anche per semplificar troppo le regole, propugna un identico trattamento alle rendite del puro lavoro, ed a quelle miste di capitale e di lavoro; le quali ultime, essendo in parte permanenti, avrebbero dovuto subire un'imposta non inferiore ma superiore a quella gravante sulle rendite vitalizie.

(2) La cedola D comprende le entrate di commercio, industrie, professioni; la cedola A comprende le rendite della proprietà; la cedola B le entrate degli affittuari; la cedola C le cartelle pubbliche, la cedola G gli stipendi e pensioni. È singolare come quest'ultima categoria non fosse espressamente considerata almeno degna della riduzione accordata alla categoria D. Forse prevalse il concetto di Adamo Smith (V. il n. 162).

una falsa necessità non dovrebbe pretendersi da alcuno che fosse praticamente da ogni necessità emancipato, (n. 154). Uno spediente potrebb'essere che gli agenti dell'imposta sull'entrata ammettessero, come deduzione da quella, tutti i pagamenti fatti in buona fede per *assicurazioni sulla vita*. Tuttavia, questo non abbraccerebbe il caso che più d'ogni altro merita di essere considerato, quello d'uomini, le cui esistenze non sono assicurabili; nè abbraccerebbe i risparmi fatti per la vecchiaia. A quest'ultima circostanza si potrebbe forse far ragione concedendo come deduzione dal reddito tutti i pagamenti fatti nella compra di annue entrate; e alle prime facendo gravare la tassa sopra somme già fissate o date ad un pubblico ufficiale per essere investite in assicurazioni; la tassa così rimessa essendo ritenuta per impedir la frode come un primo debito da caricarsi sul deposito stesso, prima che altri debiti fossero pagati, ma non però richiesta quando prove soddisfacenti non venissero date che tutti i debiti fossero stati pagati da altre fonti. Io emetto questi suggerimenti perchè vengano pesati da quelli che possono essere giudici competenti di siffatte difficoltà. E' probabilissimo che si possa raggiungere lo scopo con mezzi migliori. Se non può applicarsi nessun disegno, per cui l'esenzione possa restringersi a quella parte di reddito ch'è ora risparmiata, rimane sempre il rozzo espediente delle due differenti ragioni di tasse. Sarebbe difficilissimo il ben calcolare le differenze di durata tra l'una e l'altra rendita temporanea; e nel caso più frequente — quello di entrate dipendenti dalla vita — le differenze dell'età e della salute costituirebbero tali diversità da rendere impossibile ogni ragguaglio. Bisognerebbe forse contentarsi di una ragione uniforme per tutti i redditi ereditari e di un'altra ragione uniforme per tutti quelli che terminano necessariamente con la vita dell'individuo. Fissando la proporzione fra quelle due ragioni, vi sarebbe inevitabilmente qualche cosa d'arbitrario; forse una deduzione di un quarto in favore dei redditi a vita dovrebbe accettarsi quando si fosse verificato che il quarto di un'entrata a vita è, sulla media di tutte le età e di tutti gli stati di salute, una proporzione idonea a desumersi come provvedimento per gli eredi e per la vecchiaia... Ma il non poter rendere una giustizia perfetta, non è una ragione perchè non si debba fare tutto quello che si può. Quantunque possa riuscir duro a chi non ha che cinque anni di vita il doversi assoggettare a privazioni come chi ha venti anni dinanzi a sè, è meglio anche per esso che ciò sia, piuttosto che a nessuno dei due dovessero essere riconosciuti i sacrifici». ⁽¹⁾

Il sistema della diversificazione fu generalmente accolto con grande favore dalla pubblica opinione in Inghilterra; e — riferisce il Broglio ⁽²⁾ — *parve all'universale un postulato di evidente giustizia, una condizione essenziale di qualunque imposta permanente sulla rendita*. Basti l'accennare che

(1) G. Stuart Mill, Op. cit. pag. 981-983.

(2) E. Broglio, Op. cit., vol. II, pag. 89.

fra i giornali più reputati, il *Times* e il *Daily News* propugnarono vigorosamente il principio della diversificazione; mentre il *Morning Chronicle* la combatteva perchè l'*income tax* era temporanea, e perchè già una diversificazione occulta, derivante dal processo di tassazione, favoriva le entrate dal commercio e dall'industria, potendosi queste sottrarre in parte all'imposta in maggior misura che non le altre entrate. Il qual concetto di non favorire le entrate che più riescono ad elidere l'imposta, noi ritroveremo accolto in varie legislazioni (34, II; 124 fine, 162, 170, 172) per quanto altre legislazioni seguano il concetto opposto (44).

122. - Nel 1852, veniva da Hemming propugnata la diversificazione tra i redditi certi e quelli precari⁽¹⁾; anch'egli poi fu confutato dal *Morning Chronicle* del 17 Gennaio 1853.

Questo giornale opinava che la proposta di Hemming conducesse al sistema della tassazione sul capitale. « In fondo, a questo risultato devono giungere, presto o tardi, gli autori dei progetti, se sono stati condotti, da sentimento istintivo o da precipitate conclusioni (*hasty assumption*) respingere la semplice regola della tassazione eguale ».

Il concetto di Hemming fu svolto anche dal Willich, il quale proponeva il 2 % sui redditi temporanei, ed il 4 % sui redditi permanenti, mentre un autore anonimo⁽²⁾ proponeva il tasso del 6 $\frac{1}{2}$ % sui redditi professionali; il 7 % sui redditi vitalizi, e l'8 % sui redditi della ricchezza acquisita.

123. - **Critica del Mac Culloch.** — Nello stesso anno 1852 Mac Culloch, in una seconda edizione del suo *Trattato sui principi e sugli effetti pratici dell'imposizione ecc.*⁽³⁾, ricordava che « in generale, una gran parte e spesso la totalità delle somme riscosse dagli esercenti professioni, e da moltissime altre persone, non è veramente un reddito, ma è la restituzione di una parte delle spese o del capitale, che servono alla loro educazione. Siamo costretti, in queste indagini ad essere abbastanza materiali da riguardare gli avvocati, i medici, i macchinisti, i commercianti, ecc., come tante macchine, che costarono una data somma, che sono atte a compiere dati uffici, per un certo numero d'anni, e che si devono rinnovare a misura che si vengono logorando. — Così essendo, si vede agevolmente quale grande ingiustizia si farebbe a tali persone, ove si volesse prendere a base dell'imposta i loro redditi apparenti, o la somma lorda dei loro guadagni professionali... Si è certamente detto che la primitiva spesa di tali persone è un mero impiego di capitali, e che, essendovi nel reddito l'interesse di un tal capitale, dev'esser trattato come si fa pei redditi ordinari. Ma se vi fu un impiego, non fu sopra fondi, nè a fruttificazione perpetua; fu ad annualità temporanee. L'uomo o, se così possiamo dire, la macchina

(1) G. W. Hemming: *A just income tax, how possible, etc.*, Londra 1852, pagg. 1-44.

(2) Seligman: *L'impôt sur le revenu*, 174-5.

(3) M. Culloch I. R. Esq: *A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation*, 1845 2^a ediz. 1852, parte I, cap. IV, pagg. 118, 123-125.

operante, che il capitale ha costruita, durerà soltanto dieci o venti anni, e bisogna provvedere al modo di reintegrarne il valore prima che quel tempo spiri, nè si può parlare di reddito propriamente detto, se non dopo che questa reintegrazione sia fatta.

... Coloro i quali dicono che un'imposta sul reddito debba egualmente applicarsi su tutte le entrate da qualunque sorgente derivino, sostengono che l'ingiustizia di un tal metodo è apparente, non reale. I redditi dei forensi, dei medici, degli ecclesiastici, debbono, essi dicono, trovarsi sempre in una certa relazione coi redditi dei proprietari, degl'industriali e di altre classi; ma se i primi non sono tassati nella medesima proporzione degli ultimi, questa relazione si troverà turbata; la condizione degli uomini che vivono di professioni sarebbe relativamente migliore; e si sostiene che, in tal caso, vi sarà una grande affluenza verso le occupazioni professionali, affluenza che servirà a deprimere i loro redditi, in modo da metterli in più naturale posizione, riguardo ai proprietari, ai capitalisti, ecc., sui quali tutto il peso dell'imposta ricade. Quindi si crede che l'imposta dovrebbe gravitare egualmente su tutti i redditi, e che nessuna ingiustizia vi sia nel prendere dagli emolumenti di un avvocato o di un medico quella medesima quota che si prende dalla rendita del proprietario o dal profitto del capitalista; perchè, supponendo che i primi siano parzialmente o totalmente esentati dall'imposta, la concorrenza che ne verrebbe basta per riuscire loro tanto pregiudizievole, da compensare il danno che avrebbero dall'essere pienamente tassati».

Qui l'Autore smentisce storicamente la possibilità di maggiore concorrenza nelle professioni, e ne pone in dubbio le pretese conseguenze, indi prosegue: «Ammettendo, nondimeno, per vero che i guadagni delle professioni consistano interamente di vero reddito, e non già (come abbiám veduto in tutti i casi parzialmente) in frazioni del capitale già speso, ed ammettendo inoltre esser vero che i redditi professionali variano nel medesimo tempo e nella medesima estensione degli altri, ciò non giustificerebbe l'imposta. Perchè, quantunque un benestante, o un avvocato, o un farmacista, ricevano l'uno 500 lire di reddito all'anno, l'altro 500 lire di profitto all'anno, pure la loro capacità contributiva è materialmente diversa, in quanto il reddito del primo deriva da fonte permanente, e quello del secondo è collegato alla sua vita ed alla sua salute. Quindi, per ovviare a qualunque ingiustizia, che possa derivare da una tal differenza, e per mettere un'imposta eguale su tutte le specie di entrate, dobbiamo ridurle ad una medesima categoria o classe, e trattarli precisamente nel medesimo modo. E siccome il benestante ed il capitalista, che hanno redditi ipotecari e duraturi, pagano sui loro redditi considerati come perpetui, così dovrebbero pagare i possessori di redditi non duraturi, di annualità temporanee, ecc., quali sono gli esercenti professioni. Su questo punto nessuna distinzione va fatta. La giustizia vuole che tutte le persone, a qualunque ordine appartengano, e tutte le entrate da qualunque fonte derivino, e qualunque ne sia la durata, vengano

trattate egualmente. A tal uopo, bisogna calcolare il valor presente dei vari redditi ed applicarvi la medesima imposta; ovvero, ciò che sarebbe lo stesso, dovremmo dedurre dai redditi dei possessori di annualità temporanee, professionisti ecc., le porzioni corrispondenti ad un'assicurazione sulla loro vita, per somme equivalenti all'attuale valore dei loro redditi, e mettere l'imposta sul rimanente.⁽¹⁾ Quest'è l'unica via per cui, supponendo noto il reddito, sia possibile rendere equa l'imposta; ma sarebbe estremamente difficile procedere in tal modo...

Nelle discussioni che sorsero, quando si presentò la legge per l'attuale *income tax*, si propose di tassare i redditi derivanti da *annualità temporanee in fondi pubblici*⁽²⁾ proporzionatamente alla loro durata. E considerando la cosa astrattamente, nulla potrebbe essere più giusto di simile proposta; perchè, in primo luogo, una grandissima porzione dei redditi o delle annualità di cui trattasi consiste in *capitale che si riprende*, e che dovrebbe andare esente dall'imposta; in secondo luogo, è cosa palpabilmente ingiusta il mettere lo stesso carico sopra un reddito che finirà fra 5 o 6 anni, e sopra un altro che deve durare 50 o 60 anni o ch'è perpetuo. Una partita di zucchero può valere 6 denari per libbra, un'altra 8, una terza 10, una quarta uno scellino, ma chi mai penserebbe di assoggettare, tutte queste diverse qualità al medesimo dazio sopra ogni libbra? E le differenze nell'origine e nella durata dei redditi hanno la medesima forza delle differenze di qualità nelle merci. Si rendono differentissimi nel valore, ancorchè siano eguali nell'ammontare. Abbiamo dimostrato che, per tassarli equamente, bisognerebbe ridurli tutti *ad una medesima denominazione*, ed accertato il loro valore attuale, i redditi che allora ne risulterebbero, considerati come perpetui, sarebbero quelli su cui l'imposta si dovrebbe applicare. Ogni altro modo di procedere implica una maggiore o minore ingiustizia.

Ma se questa proposta fosse stata accolta, il suo principio avrebbe dovuto essere esteso infinitamente più oltre. Gli ecclesiastici, gli ufficiali dell'esercito e della marina, gl'impiegati di ogni classe di uffici pubblici o

(1) Crediamo di aver dimostrata l'insufficienza di una diversificazione, la quale si limitasse a cercare il pareggiamento delle entrate temporanee ed incerte con quelle sicure e permanenti. soltanto col dedurre dalle prime il premio di assicurazione sulla vita del contribuente. Una simile idea fu accennata ma poi trascurata ed esclusa da J. St. Mill, essendo troppo evidente che, se un lavoratore assicura il proprio salario nel caso della sua morte, non lascerà ai figli una rendita permanente, ma soltanto temporanea, cioè vitalizia, e che, inoltre, se durante la vita del lavoratore assicurato gli vien meno il salario per malattia, mancanza di lavoro, crisi economiche, scioperi e altri accidenti, nessun beneficio egli risente dall'assicurazione sulla vita, tanto meno dalla deduzione del relativo premio dal proprio salario (n. 119, pag. 123). Peraltro lo stesso Autore riconosce, sotto altri riguardi, l'insufficienza di tale deduzione allo scopo di una completa diversificazione (n. 223).

(2) Con gli *Acts* (leggi) 48 Giorgio III, cap. 142; Giorgio IV, cap. 22; e 3 e 4 Guglielmo IV, capitolo 14, ecc., si facultano i commissari del debito nazionale a costituire annualità vitalizie o temporanee contro il pagamento di denaro o titoli di rendita, secondo la tariffa contenuta in tavole approvate dal Tesoro. Se a tutti i vitalizi in fondi pubblici si aggiungono i vitalizi, che i così detti *annualists* godono in Inghilterra per diritto di eredità, risulta evidente l'importanza che in quello Stato ha il complesso delle rendite vitalizie o temporanee.

privati, le vedove pensionate, gli usufruttuari di fondi, stabili, e moltissimi altri vivono, come gli avvocati e i medici, sopra redditi temporanei. Perciò, quantunque sia evidentemente ingiusto l'applicare un'imposta eguale sopra un reddito temporaneo e sopra un altro perpetuo, sarebbe ancora più ingiusto accordare il favore ad una classe di redditi temporanei, senza accordarlo alle altre. Quindi sembra che avesse ben ragione Roberto Peel nel respingere la menzionata proposta. Egli sentiva che praticamente sarebbe stato impossibile il porre ad esecuzione il principio implicatovi; e ch'era meglio imporre il medesimo danno sull'individui posti in circostanze consimili, anzichè fare concessioni a favore d'una classe, la quale non vi abbia maggior diritto delle altre ».

124. - Quale sia questa impossibilità pratica l'illustre Autore non dice, ma probabilmente allude alla perdita finanziaria che sarebbe derivata da una generale diversificazione di tutti i redditi temporanei: perdita impossibile a sostenersi dal Tesoro dello Stato nel tempo in cui l'imposta fu attuata. Ma è evidente che la perdita derivante da una minore imposizione dei redditi temporanei avrebbe dovuto essere compensata con una maggiore imposizione dei redditi perpetui, conservando invariato il gettito complessivo dell'*income tax*. Quanto ad una minuta diversificazione dei redditi temporanei tra di loro voluta dall'Autore, in modo da colpirli diversamente, secondo la precisa loro durata, ciò è veramente difficile ad attuarsi non solo per tutte le classi di redditi temporanei, ma anche per una sola di esse. Ma anche questa difficoltà fu poi eliminata col fare tre grandi categorie di entrate: cioè permanenti, temporanee e miste, e poche sotto-categorie di entrate temporanee; ad esempio, distinguendo i redditi delle libere professioni e degl'impieghi privati, dagl'impieghi pubblici. (Vedasi il n. 155).

« Si può inoltre osservare — prosegue l'Autore — per meglio chiarire le insormontabili difficoltà che s'incontrano quando si voglia ben ripartire un'imposta sui redditi, che i redditi dei capitalisti impegnati in industrie agrarie, manifattrici o mercantili, derivano sempre da due diverse sorgenti: una parte è il profitto del capitale impiegato, ed un'altra è la mercede del lavoro, dell'abilità, dell'industria personale. La prima, o ciò ch'è il profitto del capitale impiegato, quando sia posto da parte il necessario per ristaurarlo, può riputarsi come la parte perenne; ma la seconda, la mercede, è puramente vitalizia, o, meglio temporanea e incerta, e cade appunto nella stessa categoria in cui vanno i redditi professionali. Quindi, se noi vogliamo giustamente tassare i redditi industriali, dobbiamo risolverli nei loro elementi costitutivi, e trattarne una parte come perpetua, un'altra come temporanea. Ma è superfluo aggiungere come una simile distinzione riesca impossibile. Un agricoltore o un manifattore guadagna una data somma in un anno, ed un'altra data somma in un altro; ma è impossibile a lui, ed a chiunque, il dire quanta parte di questa somma sia dovuta alla sua sagacità ed industria. Quindi l'impossibilità di tassare equamente cotesti redditi. Benchè derivanti

da sorgenti differentissime, in pratica si devono riguardare come provenienti da una sola, e trattarli di conformità a questa supposizione. Ecco un ingiustissimo modo di procedere; ma i mali che ne vengono sono probabilmente minori di quelli che dovremmo aspettarci, se volessimo imporre il tributo alla guida dei più esatti principi ».

Ma, come si è accennato, se non è possibile distinguere in tutti i casi le proporzioni diverse in cui il capitale e il lavoro concorrono alla produzione dei redditi misti, è però facile imporre a parte, con un'aliquota uniforme, tutti i redditi misti, separandoli da quelli del capitale e da quelli del puro lavoro, imponibili con altre due aliquote diverse. Questa triplice distinzione, non è perfetta, ma è sempre preferibile all'ingiustizia che deriva dal non fare distinzione alcuna ed imporre tutti i redditi come quelli capitalistici e sicuri.

L'Autore poi ricorda che « da coloro che hanno fatto proposte per correggere l'*income tax*, si è spesso disegnato d'imporre i redditi compresi nella schedula D⁽¹⁾ per soli due terzi dell'aliquota che s'impone sui redditi della schedula A⁽²⁾. Ma quanto abbiain detto può aver dimostrato che una gran parte dei redditi di quest'ultima schedula ha un'indole tanto momentanea, quanto quella dei redditi che stanno sotto la schedula D, e però hanno lo stesso titolo a venir tassati per meno. Questa è una circostanza predominante nella questione;⁽³⁾ ma a parte di essa, l'evasione dall'imposta sotto la schedula D, è così grande, che praticamente coloro i quali si trovano già tassati, collettivamente presi, godono molto più di quello che loro darebbe una simile diminuzione. Se si volesse ancora attenuare la loro quota, invece di eliminare l'ingiustizia e le ineguaglianze dell'imposta, non si farebbe che aggravarle di più »⁽⁴⁾.

125. - Proposte inglesi studiate in Italia. — Ed intervenne anche un maggiore a fare una proposta adombrata, ma non precisata dagli altri scrittori, che fu poi adottata in Italia dove, peraltro, non era nuova, neppure nella legislazione (n. 45): il maggiore Court propose di operare la diversificazione, anzichè col variare le aliquote per ogni categoria di redditi, coll'operare, invece, per ciascuna di esse detrazioni diverse ed assoggettando all'imposta soltanto il residuo reddito imponibile⁽⁵⁾.

Questa norma pratica è suggerita dalla stessa concezione teorica di

(1) Profitti del commercio, delle professioni ecc.

(2) Rendita dei terreni, delle costruzioni ecc.

(3) Anche questa difficoltà, alla quale accenna pure l'Helferich nell'opera citata, è stata poi risolta con lo sceverare, ad esempio ne' prodotto delle terre, la vera rendita dovuta al proprietario, classificata tra le entrate puramente capitalistiche e permanenti, dal profitto del coltivatore della terra, classificato tra le entrate miste di capitale e di lavoro. V. il n. 205, ed anche il n. 155.

(4) Su quest'ultimo concetto V. il n. 121, pag. 127.

(5) Sul modo in cui la diversificazione può tener conto dell'evasione, V. i n. 36, 11. 44, 160, 170, 172.

(5) Major M. H. Court: *A review of the income tax, etc.*, Londra 1853, pag. 29 della seconda edizione.

ridurre tutti i redditi *ad una medesima denominazione*, come diceva il Mac Culloch: anzi è la fedele traduzione del concetto teorico e perciò ha il pregio di rappresentare in modo chiaro ed aperto la giustizia della diversificazione.

Per quanto non trattisi di un principio teorico, ma soltanto di un metodo pratico per attuarlo, esso ha grande importanza, specialmente nel fine tecnico cui tende il presente studio.

Si è accennato (n. 74) il pregio di questo metodo della variazione degl'imponibili, in confronto del metodo della variazione delle aliquote. Simile pregio fu tosto apprezzato e preferito dal legislatore italiano, nell'imposta sui redditi della ricchezza mobile, la quale nel rimanente imitò, migliorando il modello, l'*income tax* inglese. Ed è opportuno por bene in evidenza come il legislatore italiano non si limitò ad una semplice imitazione della legge inglese, ma oltre che adattarla all'indole ed alle tradizioni del popolo italiano, al suo genio, alle sue condizioni economiche, politiche e sociali, v'introdusse risolutamente tutte le riforme che la dottrina aveva dimostrato necessarie nella stessa Inghilterra; e tra le riforme seppe felicemente scegliere le migliori, precorrendo di mezzo secolo la timida riforma inglese di cui trattasi, come meglio vedremo nell'esame della legge italiana (n. 147).

126. - Disraeli. — Anche Beniamino Disraeli si convertì al principio della diversificazione, e, quando, nel 1852, fu cancelliere dello Scacchiere, propose, non solo d'imporre, ormai, gli affittuari sul terzo, anzichè sulla metà del canone di affitto, ciò che costituisce un modo di valutazione, una diversificazione a scopo amministrativo; ma propose anche di ridurre l'aliquota delle cedole *D* ed *E*, di diversificare il limite di esenzione dei redditi minori, distinguendo i redditi commerciali da quelli puramente capitalistici, e di aumentare l'aliquota d'imposta sulle case.

Più precisamente il Disraeli, secondo le intenzioni manifestate nell'esposizione del 3 Dicembre, voleva esentare le entrate derivanti da una proprietà, inferiori alle 50 lire sterline, le entrate di lavoro, sotto qualunque forma, e quelle ecclesiastiche inferiori alle Lst. 100 (mentre fino ad allora erano esenti tutte indistintamente le entrate non superiori a Lst. 150); voleva mantenere alle rendite perpetue la solita aliquota di 7 denari per lira, riducendola a 5 $\frac{1}{4}$ per le sole rendite precarie. Pochi giorni dopo, il suo Ministero cadde perchè il suo piano fu respinto dopo una discussione sopra un'altra parte del medesimo: cioè, sull'imposta delle case.⁽¹⁾

127. - Hubbard. — In appoggio delle proposte fatte, in Parlamento, dal Disraeli un negoziante della City, l'Hubbard, fece un'esposizione dei suoi principj sulla diversificazione dell'*income tax*, in una lettera diretta al

(1) William Tayler, Esq.: *The History of the Taxation of England*, London, 1853, pag. 123.
Esquirol de Parieu: *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, Paris, 1856, pag. 124.
W. Gladstone: *Speech delivered in the House of Commons*, april 18, 1853, pag. 18.

cancelliere dello Scacchiere, B. Disraeli,⁽¹⁾ principi che poi validamente difese in due lettere indirizzate al Direttore del *Times*.⁽²⁾

Nella lettera al Disraeli, l'Hubbard osservava (pag. 27):

«L' *income tax* venne approvata dal Parlamento, perchè fu chiesta per breve periodo di tre anni, e venne tollerata così a lungo dal paese, perchè ad ogni tornata del Parlamento nasceva la speranza di un'equa riforma: riforma agevole a praticarsi e che, ben lungi dal riuscire mortale all' *income tax*, è anzi condizione *sine qua non* della sua futura durata». Egli, insomma, si palesava seguace del Mill, in ordine alla diversificazione, ed applaudiva la sua mirabile deposizione, (pag. 31).

Negli articoli del *Times*, l'Hubbard chiedeva: « Certamente l' *income tax* nella forma attuale (cioè senza diversificazione) sarebbe condannata a morir presto. Ma perchè non si potrà rifonderla e farne una fonte perpetua di entrata? »

Ecco il suo ragionamento. Tutte le entrate di un paese derivano dal capitale e dal lavoro e si possono dividere in tre categorie:

A) - *Interessi del capitale, compresi i canoni di affitto dei terreni.*

B) - *Redditi del lavoro, in concorso dell'istruzione e del capitale (industria, commercio e professioni).*

C) - *Redditi del lavoro manuale (unskilled labour), ossia salari.*

L'imposta diretta su quest'ultima categoria è da escludere, perchè presso che inesigibile, e perchè si ripercuoterebbe sul capitale, facendo aumentare i salari.

Circa le altre due categorie, si notano tra di loro queste due essenziali differenze: cioè, primieramente, che, mentre le entrate della categoria A fluiscono spontaneamente da una proprietà, invece le entrate della categoria B sono il prodotto dell'industria umana; in secondo luogo le prime sogliono essere spese ogni anno quasi integralmente, mentre una parte notevole delle seconde viene risparmiata, ossia posta in serbo come capitale futuro. Praticamente l'Autore stabilisce che, per 100 lire d'entrata, vengano spese della prima categoria 90 lire, della seconda 60.

Fra le rendite di categoria A, emergono, sopra tutte, quella che rappresentano già un valore netto: tali sono gli interessi del debito pubblico, i *dividendi* e gl'interessi ipotecari, o altrimenti *garantiti*, di pubbliche società, come banche, assicurazioni, *doks*, canali, strade ferrate. Si potrebbe per avventura obiettare che i *doks*, i canali, le ferrovie sono di natura distruttibile, e quindi producono redditi temporanei e incerti; ma se le società vengono amministrate sanamente, possono con l'accantonamento delle riserve far fronte agli eventi fortuiti ed alla reintegrazione del capitale. Anzi se l' *income tax* dovesse indurre gli amministratori di tali società a prelevare

(1) Lettera del 5 Novembre 1852 intitolata: *How should an Income Tax be levied? A Letter to the Chancellor of the Exchequer by J. Gellibrand Hubbard Esq. (London, 1852).*

(2) Articoli pubblicati nel giornale dell'8 e del 25 Marzo 1853, col titolo: *Reform or reject the income tax.*

una maggiore riserva, esse si cattiverebbero, allora, la fiducia e la gratitudine degli azionisti, non più col trascinarli, mediante fraudolenti lusinghe, a divorsarsi la propria sostanza, ma col dar loro un'onesta sicurezza che il dividendo delle annate future non sarà minore di quello attuale⁽¹⁾.

Tutte le altre entrate della categoria *A*: fitti di terreni, pigioni, interessi di mutui ecc., debbono subire, prima di soggiacere all'imposta, la riduzione dal lordo al netto.

Le entrate della categoria *B* vengono risparmiate pel 40%: tale quota si trasforma in capitale fruttifero e fornirà quindi nuova materia imponibile, ond'è ragionevole sottrarre la quota medesima alla presente imposizione: altrimenti si cadrebbe nel vizio logico del *bis in idem*.⁽²⁾ Perciò, tali entrate vanno tassate solo per $\frac{2}{3}$, in modo che se le entrate della categoria *A* pagassero l'imposta di 12 denari per lira sterlina, quelle di categoria *B* ne dovrebbero pagare soltanto 8.

Per le annualità vitalizie o temporanee, tanto frequenti ed importanti in Inghilterra, (n. 123, nota 2, pag. 129) la norma di giustizia è pur sempre di sottoporle all'imposta, previa deduzione della quota che rappresenta il capitale da reintegrare. A tal uopo, l'Autore espone delle tabelle semplicissime⁽³⁾.

Quanto all'esenzione di un minimo necessario all'esistenza, l'Hubbard⁽⁴⁾ proponeva che fosse ridotto da Lst. 150 a Lst. 75; nel senso però che fossero esenti i redditi non superiori a Lst. 75, e non già nel senso che a tutti i redditi fosse accordata l'esenzione delle prime Lst. 75, come alcuni riformatori avrebbero voluto⁽⁵⁾: onde i redditi superiori alle Lst. 75, avrebbero dovuto essere colpiti tutti nella stessa misura, salva sempre la diversificazione proposta fra le entrate industriali e quelle reali, (v. n. 130).

128. - Il concetto di Gladstone. — Al Disraeli, non riuscito nell'intento, successe nel 1853, come cancelliere dello Scacchiere, Guglielmo Gladstone, il quale, alla Camera dei Comuni, nell'esposizione finanziaria del 18 Aprile 1853, giudicata un suo capolavoro,⁽⁶⁾ dichiarava:

« Tutti, parmi, convengono che l'*income tax* non sarà mai parte

(1) Per tacere altre evidenti obiezioni, che si possono muovere al concetto dell'Autore, basti l'accennare che non sarebbe criterio normale il consentire di sottrarre all'imposta quanto ad una società piaccia di accantonare al fondo di riserva, ma di regola si ammette soltanto la deduzione di una riserva normale e giustificata da rischi, deperimenti e consumi effettivi. In tal modo la Società viene trattata alla pari della persona fisica, di cui si colpisce il risparmio non necessario; altrimenti si accorderebbe alla Società una diversificazione occulta e molto favorevole.

(2) Anche questa ragione è infondata, altrimenti avrebbe potuto valere anche per le entrate della prima categoria, cioè puramente capitalistiche, come appunto sostiene l'Einaudi (n. 191, IV). Ma non vi è mai duplicazione tra l'imposta che colpisce un'entrata appena prodotta, e l'imposta che ne colpisce poi il frutto, quando l'entrata medesima viene capitalizzata: trattasi di cespiti affatto diversi. Vedasi, in proposito, la dimostrazione del Ricci (*Reddito e imposta*, Roma, 1914).

(3) E. Broglio, *Op. cit.*, vol. II, pag. 94-97.

(4) *A letter to the Chancellor of the Exchequer*, pag. 10.

(5) Vedasi nelle *Minutes of evidence*, citate, le risposte 2649-50 e 2736.

(6) W. E. Gladstone: *The financial statements of 1853, 1860-63*, Londra 1863; e specialmente: *Speech delivered in the House of Commons, april 18, 1853*.

stabile del nostro sistema fiscale, finchè, mediante la riforma, non se ne facciano sparire le ineguaglianze».

Peraltro, l'illustre Statista non era favorevole al mantenimento dell' *income tax* e soggiungeva che la questione della diversificazione è, per così dire, la questione della distinzione tra la terra ed il commercio. e sosteneva che non v'era motivo sufficiente a fare simile distinzione. Ed in quanto alla distinzione tra redditi *industriosi* e redditi *oziosi*, Gladstone sosteneva non esservi, quasi, reddito che fosse *perfettamente ed interamente senza lavoro, salvo il reddito di portatori di valori mobiliari*. Ma, secondo lui, esistevano obiezioni insormontabili contro la percezione di una imposta più elevata sui valori mobiliari.

Considerando, infine, i redditi professionali, Gladstone ammise ripetutamente, nel suo discorso, ch'essi dovessero pagar meno delle rendite certe e perpetue. *Non nego affatto che il caso dei professionisti richiami le nostre simpatie* (pag. 26); *v'ha in ciò molto da raccomandare sotto l'aspetto sentimentale*, (pag. 24). *L'income tax, tutto ben ponderato, grava troppo rigorosamente sull'intelligenza e sull'abilità, e non abbastanza rigorosamente sulla proprietà nei confronti dell'intelligenza ed abilità*, (pag. 33). Ma poi sosteneva non potersi alleviare il peso sui redditi professionali, senza infrangere tutto il sistema d'imposta.

Ed alla tribuna, il 18 Maggio 1853, confermava tali obiezioni, dicendo: *Ho dichiarato che il fardello imposto dall'income tax alla proprietà è assai ineguale a quello che pesa sull'intelligenza e sul talento. Io non ho contestato l'opinione generale che l'intelligenza ed il talento sono troppo gravemente colpiti, comparativamente alla proprietà*.

Intanto, Gladstone proponeva di rimediare alle riconosciute disuguaglianze dell' *income tax*, col mezzo di altre imposte, che introducessero nel sistema tributario i necessari compensi a favore delle classi ingiustamente gravate, e proponeva rimedi, i quali consistevano principalmente nella riforma ed aumento del *legacy duty*, ossia: imposta di successione⁽¹⁾.

129. - In sostanza, Gladstone comincia dallo stabilire che l'imposta sull'entrata non deve, a suo giudizio, considerarsi come una fonte perenne e regolare di bilancio, bensì come un espediente temporaneo delle grandi occasioni, come un'ancora di salvezza nei bisogni supremi dello Stato; e ciò per due ragioni: perchè, per volerla introdurre nel bilancio normale dello Stato, sarebbe assolutamente necessaria di riformarla; e perchè, anche riformata, avrebbe pur sempre tali vizi suoi propri, nella sua applicazione, da sconsigliarne l'attuazione permanente. Quindi Gladstone non fu, teoricamente, contrario al principio della diversificazione, anzi fu favorevole.

Nella tornata parlamentare del 1857, sotto il Ministero di Lord Palmerston, fu annunciata una proposta di Mr. Muntz, tendente a dimo-

(1) W. Gladstone: *Discorso citato*, pag. 32-43. V. anche il n. 50.

strare che il *deferire l'applicazione di un rimedio pratico, sotto il pretesto che non è perfetto, e che non abbraccerebbe tutti i singoli casi, non è altro, davvero, che aggiungere all'ingiustizia l'insulto.*⁽¹⁾ Ed il giornale *The Times* del 19 Febbraio 1857, che riferiva tale notizia, soggiungeva per proprio conto:

« Qui sta la fallacia delle obbiezioni fatte ad ogni schema di emendamenti; nessun sistema, si dice, fra quanti furono proposti, per la distinzione nel saggio dell'imposta, riuscirà mai a soddisfare, in tutti i casi, ad una rigorosa giustizia; sia pure; ma che scusa è mai questa, per continuare in un sistema, col quale si tocca l'apice dell'ingiustizia? O come può sostenersi che, per quanto imperfetto pur sia uno schema di distinzione, non sia sempre migliore del sistema attuale, che non ammette distinzioni di sorta? Quando chi patisce il torto si lagna, gli si risponde d'aver pazienza, giacchè l'imposta è temporanea; e quando i contribuenti, fidati a questa promessa, si acquetano, ecco si vien fuori a richiedere la periodica rinnovazione dell'imposta, con tutte le sue anomalie; e, a questo modo, l'imposta nè cessa mai, nè mai si riforma; nè si accorda la diversa aliquota dell'imposta agli uni, nè si mantiene agli altri la promessa della sua totale abolizione; e l'ultima conclusione è intanto questa: che il popolo paga da diciotto anni un'imposta che ne doveva durar tre, e la paga con un *sistema universalmente riconosciuto ingiusto*. Noi promettiamo, in fede nostra, a M. Muntz, che alla prima futura proposta di rinnovazione dell'imposta, noi saremo al suo fianco a combattere la battaglia della giustizia, e chiederemo con lui che ci venga finalmente concessa quella migliore diversificazione, che l'ingegno de' nostri uomini di Stato saprà inventare, fra la proprietà perpetua e la rendita precaria, nella ragione dell'imposta ».

Non sappiamo se e come questo grande giornale, che ha fama di essere, sin da quel tempo, l'eco più fedele della pubblica opinione in Inghilterra, combattesse poi effettivamente la battaglia della giustizia; ma due fatti sono notevoli: anzitutto che la mancanza di diversificazione nell'income tax era ritenuto dall'universale un sistema ingiusto; in secondo luogo che tale ingiustizia non fu corretta neppure allora.

Scrivava un trattatista⁽²⁾ del 1860: « Si apprezzerà meglio l'ingiustizia che v'ha nel tassare tutte le categorie di redditi con una medesima aliquota, considerando il valore venale di differenti specie di beni »

130. - Le proposte inglesi nella legge italiana. — Altri autori si manifestarono pro o contro, in opere pubblicate nel 1860 e nel 1861⁽³⁾; anno in cui un'altra Commissione, composta anch'essa di uomini competenti ed autorevoli, quali il Cancelliere dello Scacchiere Lowe, Sir Stafford, e il Northcot, quali l'Hubbard (presidente) e l'Hume, entrambi

(1) Concetto consono a quello del Mill, riferito a pag. 121, n. 118, 153.

(2) Leone Levi: *On Taxation: How it is raised and how it is expended*, Londra, 1860, pag. 153.

(3) Vedansi le citazioni del Seligman, Op. cit., pag. 192-193.

membri eminenti della Camera dei Comuni, intese anche notevoli personaggi favorevoli alla diversificazione. L'Hubbard, di cui già conosciamo le idee (n. 127), come relatore di questa commissione, proponeva per i redditi professionali e industriali la riduzione ai $\frac{2}{3}$, considerando $\frac{1}{3}$ come quota di risparmio da esentare.⁽¹⁾

Però, mentre in Inghilterra, neppure quest'altra Commissione concludeva alcunchè di pratico e decisivo, per introdurre la diversificazione nell'antica *income tax*, l'on. Broglio, in Italia, dove fu poi membro della Commissione della Camera dei deputati del 1863, per l'esame del disegno di legge d'imposta diversificata sui redditi di ricchezza mobile, aveva riassunte e divulgate le dottrine inglesi in una pubblicazione⁽²⁾, di cui fece tesoro la Commissione stessa nell'accennato disegno di legge, che adottò la diversificazione delle entrate nella forma migliore sino a quel tempo ideata, e con amplissima estensione.

Il che deriva certamente dalla diversità delle condizioni politiche, finanziarie, economiche e sociali dei due paesi: la diversificazione classica costituiva nel 1864 una riforma matura per la giovine Italia, immatura per la vecchia Inghilterra.

131. - Redditi temporanei e redditi permanenti. — In Inghilterra continuarono, intanto, le discussioni sull'argomento, e nel 1883 veniva propugnato « il principio *largo e semplice*, (dice il Seligman, ma vedremo com'esso sia *complicato*) consistente nello stabilire una distinzione tra i redditi *guadagnati* e quelli *non guadagnati*, ed a sottoporre gli ultimi ad un'imposta più elevata ».

E questo concetto fu quello che poi prevalse.

Con la legge del 31 Luglio 1894⁽³⁾ una diversificazione del *primo gruppo*, in forma di esenzioni, a vantaggio delle casse di risparmio, delle banche popolari e di alcune istituzioni di beneficenza, i cui amministratori non sono retribuiti, istituti di carità, ospedali, scuole pubbliche, opere di beneficenza; società di mutuo soccorso e simili; le società industriali e di previdenza,⁽⁴⁾ gli edifici pubblici per uso delle Università, di istituzioni scientifiche e letterarie e del Museo britannico.

Nel 1905, in occasione della discussione del bilancio, un membro della Camera dei Comuni, esprime l'avviso che, per giungere ad una più equa ripartizione delle imposte tra i contribuenti sarebbe stato opportuno di trasformare l'*Income tax* in imposta *progressiva e diversificata*, in modo da colpire più dei redditi professionali quelli capitalistici, specialmente se provenienti da successioni.

Su questo tema si accese una lunghissima discussione, nella quale pa-

(1) *Report and evidence of the Committee of 1861 on the Income Tax*, pag. XIV.

(2) Emilio Broglio: *Dell'imposta sulla rendita in Inghilterra e sul capitale negli Stati Uniti*, Torino 1856-1857, (2 volumi).

(3) The finance Act 1894, 57 e 58 Vict., c. 30, part IV, Sez. 34.

(4) Assimilate alle precedenti dalla legge 39 e 40 Vict., c. 45, sez. 11 del 1876.

recchi oratori insisterono sulle sperequazioni di carichi risultanti dall'attuale sistema, facendo al solito notare che i redditi di carattere permanente e quelli di carattere temporaneo non dovrebbero essere tassati con la medesima aliquota.

L'eguaglianza di sacrificio non sussiste, infatti, per i reddituari di queste due categorie di redditi; perchè gli uni sono acquisiti con un continuo dispendio di forza vitale, di energia e di attività, ed il capitale da cui essi provengono si esaurisce per la disoccupazione, le malattie, o la morte dei reddituari; mentre i redditi capitalistici sono acquisiti con poca fatica, sono permanenti e possono passare intatti, qualunque cosa accada, alla morte dei reddituari, ai loro cari. Perciò, i redditi dei piccoli commercianti, uomini d'affari, artigiani, marinai non dovrebbero contribuire alle pubbliche spese nelle stesse proporzioni dei redditi dei proprietari e dei capitalisti.

Il Cancelliere dello Scacchiere Agostino Chamberlain combattè ⁽¹⁾ vigorosamente quell'argomentazione, anch'egli insistendo sulla spesso esagerata difficoltà che si sarebbe incontrata nell'operare simile diversificazione di redditi e nel distinguere i redditi *spontanei* goduti da una persona senza alcun suo sforzo, dai redditi dipendenti dall'azione continua del loro possessore e che spariscono con lui. E l'oratore soggiungeva, ripetendo un'osservazione di Gladstone confutata poi dal Lord Asquith, (n. 132) che, secondo lui, non *v'era alcuna buona ragione per tassare il reddito modesto di una vedova, vivente col prodotto di una piccola proprietà ereditata dal marito o dai genitori, con un'aliquota più elevata che non il reddito di un commerciante, magari elevantesi a varie migliaia di lire.* D'altra parte, l'imposta di successione non è là appunto per correggere la sperequazione lamentata, colpendo, al decesso del detentore, i beni produttivi di redditi permanenti? Invece, i redditi temporanei, sparendo con colui che li produce, non sono colpiti dall'imposta di trasmissione, (n. 50). In ogni caso, egli concludeva, se si vuol colpire le grandi fortune più delle piccole, non bisogna menomare la semplicità e facilità di percezione dell'*income tax*. Non è da supporre che questi grandi Statisti ripetessero i soliti argomenti ignorandone la esauriente confutazione; è chiaro, invece che alla diversificazione si opponeva l'egoismo delle forze politiche conservatrici, allora predominanti.

132. - Redditi guadagnati o non guadagnati. — Ma, il nuovo Cancelliere dello Scacchiere, Asquith, sostenuto al riguardo dalla maggioranza liberale, uscita dalle elezioni del Gennaio 1906, nell'esposizione finanziaria da lui presentata alla Camera dei Comuni il 30 Aprile 1906, si dichiarò disposto a far trionfare prossimamente il doppio principio della *diversificazione* dei redditi e dell'imposta *progressiva*, almeno a partire da una certa cifra di reddito.

Ed egli stesso riassunse, nell'esposizione finanziaria presentata nel 18

(1) Seduta del 12 Aprile 1905.

aprile 1907, alla Camera dei Comuni, i lavori della Commissione all' uopo nominata, dicendo fra l' altro :

« L' *income tax* costituisce, in realtà, un' imposta duplice, un' imposta sulla proprietà ed un' imposta sui redditi guadagnati.

Partendo dal concetto che l' *income tax* dev' essere, adesso, riguardata come uno degli elementi costitutivi e permanenti del nostro sistema finanziario, non si saprebbe giustificare l' incidenza attuale. Quando si è oltrepassato il limite dei redditi profittanti di una deduzione, cioè attualmente 700 lire sterline, lo Stato impone con una medesima aliquota tutti i redditi, qualunque ne sia l' origine e la natura.

Prendiamo due persone che ricavano uno stesso reddito annuo di 1000 lire sterline, l' una dal reinvestimento di *capitali* forse accumulati e lasciati da suo padre, e l' altra da un *lavoro personale* nell' esercizio di una professione ardua e forse precaria. La prima persona non ha nessun bisogno di porre qualche somma da parte per i suoi figli e per la sua vecchiaia; la seconda se è persona di ordinaria prudenza, è obbligata, in ragione dei rischi di malattia ed altre vicissitudini della fortuna, di dedurre, ogni anno, dal proprio reddito nominale una somma sufficiente per provvedere alle future eventualità; e dire che queste due persone debbono, dal punto di vista dello Stato, essere tassate nella stessa maniera mi sembra assolutamente ingiusto e contrario al buon senso.

Questa particolarità dell' *income tax* non è stata mai giustificata, nè da Pitt, Sir Roberto Peel e Gladstone, nè da alcuna delle altre persone che hanno rappresentato una parte nell' introduzione e sviluppo di questa imposta. Si è sempre scusata questa ingiustizia, sia dicendo che l' *income tax* non era che un espediente temporaneo, sia assicurando ch' era impossibile di stabilire delle distinzioni nell' imposta senza comprometterne la produttività: ciò che torna ancora a dire ch' essa non era considerata se non come un espediente transitorio. Poichè un' imposta, il cui mantenimento continuato importa la perpetrazione di un' ingiustizia stridente, è un' imposta alla quale non si dovrebbe almeno ricorrere, se non in caso di bisogno urgente e di grande necessità... Gladstone diceva: *Prendete una povera vedova con 300 lire di reddito annuale proveniente da investimento di capitale ed avente una famiglia a suo carico; dev' essa venir posta in condizione meno buona ed essere imposta di più che non il piccolo commerciante, che ricava lire 300 all' anno dal proprio commercio?*

Quest' argomento (soggiunge lord Asquith) ha molta forza, ma non bisogna dimenticare che nessuno paga l' aliquota intera, se il suo reddito non oltrepassa Lst. 700 annue.

« La Commissione speciale, presieduta da Sir Carlo Dilke, comprendente membri di tutti i partiti, è stata unanime nel riconoscere la necessità di fare una differenza tra redditi derivanti dal capitale e quelli provenienti dal lavoro (*earned*)... Restringo questo trattamento speciale alle persone il

cui reddito totale proveniente da ogni fonte — e non dal solo lavoro — non oltrepassa Lst. 2000. Quanto a colui, al quale il padre suo ha lasciato un reddito di Lst. 40.000 a 50.000 all'anno, e che, divenendo il direttore di una società guadagna ancora 1000 lire, io credo che sarebbe assurdo di concedergli un trattamento *di favore*, sotto il pretesto che una parte del suo reddito proviene dal suo lavoro.

Io non penso che l'applicazione del principio debba essere spinta così lontano. I redditi del lavoro, per i quali sarà accordata un'aliquota minore debbono, dunque, anzitutto non oltrepassare Lst. 2000, nè da soli nè riuniti agli altri redditi di qualunque fonte.

Qui il Cancelliere propone una diminuzione di tre denari per l'aliquota sui redditi *guadagnati*, che viene stabilita nel 3.70 %., mentre l'aliquota sui redditi *non guadagnati* è portata al 5 %, indi prosegue :

Questa diminuzione di tre denari verrà in aumento e non in modificazione di tutte le esenzioni e deduzioni esistenti ⁽¹⁾.

« Il carico della prova del diritto all'aliquota minore incomberà ai contribuenti che reclamano l'imposizione a tasso ridotto, e noi decideremo che la domanda dell'aliquota minore debba essere presentata con la dichiarazione (*return*) — questo è importantissimo — se il contribuente è uno di quelli ai quali è invitata una formula di dichiarazione con preghiera di riempirla. Nel caso contrario, ogni domanda di esenzione o di riduzione della imposta dev'essere fatta prima del 30 Settembre dell'anno corrente. In tal maniera, sarà evitato il cumulo, in fin d'anno, di una quantità di domande di esenzione o di riduzione. E ben giusto, infatti, il dire a coloro che indirizzano tali domande che, s'essi desiderano di essere imposti ad un tasso ridotto, debbono almeno occuparsi per tempo dei loro reclami ».

Finalmente nel riportato *Finance Act* 1907, Sezione 19, fu adottata la proposta surriferita.

133. - Deficenza della diversificazione inglese. — « Ciò non era — osserva il Seligman ⁽²⁾ — che un cono di penetrazione. Comparata, per esempio, al sistema più perfezionato dell'imposta italiana, si può considerare la distinzione tra i redditi guadagnati e i redditi non guadagnati come un primo passo nella diversificazione ».

Lord Asquith stesso, che aveva fatto votare la riforma, poté l'anno seguente ⁽³⁾ dichiarare come la medesima « avesse eliminato per sempre i torti e le sperequazioni più evidenti, più strepitose, — non dico tutte, notate bene — ma le sperequazioni e i torti che hanno turbato l'equità... »

134. - Duplice obbiezione contro la diversificazione completa. — Sulle particolarità tipiche di questa riforma, alcune osservazioni pos-

(1) Veramente si è visto (n. 112) come la legge non aumenti, anzi assorba parecchie deduzioni, sostituite e non cumulate con la diversificazione, cioè con la riduzione dell'aliquota (n. 139-142).

(2) Op. cit., pag. 251-252.

(3) V. l'esposizione finanziaria del 7 Maggio 1908, nell'*Hansard's Parliamentary debates*, vol. 188, pag. 451.

sono servire a chiarirne la portata. Circa il caso della *povera vedova, carica di figlioli, con piccola rendita non guadagnata*, esposto da Gladstone, ricordato da Chamberlain e confutato da lord Asquith, rimanevano due obiezioni. Essa avrebbe pagata l'imposta in misura più elevata che non quella del commerciante o industriale con reddito sino a Lst. 2000, né la degressione sino a Lst. 700 avrebbe eliminata od attenuata tale conseguenza.

Anzitutto, se è vero che tutti i redditi inferiori a Lst. 700 godono di moderazioni per effetto della degressione, però tali moderazioni favoriscono tutti i redditi sia guadagnati, che non guadagnati e perciò non compensano il lamentato difetto di diversificazione.

In secondo luogo, questa non si ferma alle Lst. 700, ma giunge sino a Lst. 2000, ed ora, in minor misura, sino a Lst. 3000; e quindi può darsi il caso che la povera vedova, la quale ha una rendita non guadagnata di Lst. 700 paghi con aliquota superiore a quella del commerciante che ha Lst. 2000, o 3000, di utili.

Questa obiezione era grave quando non era ancora introdotta nell'income tax la progressione delle aliquote; ma anche oggi che tale progressione esiste⁽¹⁾, l'obiezione non ha perduto ogni suo valore, perchè l'efficacia della progressione sarebbe, in quel caso, attenuata da un difetto ad essa contrario della diversificazione.

Per ridurre almeno sensibilmente la portata di questo difetto, che non poteva eliminare del tutto, l'Asquith accolse il concetto della Commissione del 1906, escludendo la diversificazione pei redditi superiori a 2000 lire sterline (e poi, dal 1909, pei redditi superiori a Lst. 3000).

135. - Esclusione dei redditi più elevati. — Non è necessario — diceva quella Commissione — che tutti i redditi, qualunque sia la loro importanza ricevano un *trattamento privilegiato*⁽²⁾. Per regola generale, quanto più l'impresa è importante e remuneratrice, tanto più è considerevole l'ufficio che il capitale vi rappresenta e sarà pratico ed equo considerare gli utili ricavatine come un reddito proveniente da investimento di capitale, che è sorvegliato personalmente, in opposizione ad un reddito guadagnato con uno sforzo personale.

Questo concetto non dovette riuscir nuovo al Parlamento inglese, perchè vi era stato già accennato (ed anche poi tradotto in atto) da Gladstone nel suo famoso discorso, più volte citato. Egli, infatti, chiedeva ed otteneva che il limite dell'esenzione dalle Lst. 150 fosse ridotto alle Lst. 100, cioè; fino a quel punto in cui si entra nella zona del puro lavoro manuale. *A mio modo di vedere* — egli diceva — *gli è un giusto e convenevole principio*

(1) *Finance Act* 1909-10, del 29 Aprile 1910, parte IV, sez. 65-72.

(2) Più volte il legislatore inglese chiama, come si è visto, *favore* o *privilegio* la diversificazione. Veramente quella *classica* in esame, non costituisce un privilegio e neppure un favore, ma un mezzo per attuare l'eguaglianza effettiva del carico dell'imposta; ma in fatto, come meglio osserveremo fra poco (n. 136, 139), la legge inglese tratta la diversificazione come concessione di favore, sottoponendola quindi a molteplici restrizioni.

cbe noi non scaveremmo su ciò ch'io voglio chiamar la regione, il territorio del lavoro ⁽¹⁾. Però non era del tutto escluso che i redditi da Lst. 140-150 rientrassero almeno in parte nella *zona di lavoro*, giacchè essi furono tassati con aliquota più mite.

Questa considerazione pratica può valere entro modesti limiti, e trova conforto anche in altre legislazioni oltre la inglese, come in seguito sarà meglio dimostrato (n. 221), ma, se a tale considerazione si volesse dare, come appunto accade in Inghilterra, l'estensione di un principio valevole in modo generale ed assoluto, facile riuscirebbe il dimostrarne l'erroneità, sotto un duplice aspetto.

In primo luogo, se può ritenersi, in via generale, frequente il fatto che il capitale tanto più prevale sull'opera personale dell'imprenditore, quanto più l'impresa industriale o commerciale è importante e remuneratrice, tale fenomeno non si verifica affatto quando trattasi dell'estesa ed importante classe di redditi derivanti dall'esercizio di una professione liberale od artistica. Ognuno, sa, invece, come in queste numerose ed importanti professioni il capitale sia, di solito, scarso e d'importanza secondaria, non solo quando esse fruttano utili inferiori a Lst. 2000, o 3000, ma anche quando fruttano utili superiori a tale cifra.

In secondo luogo, anche se, in una grande impresa industriale o commerciale, il capitale tenda a prevalere, di solito, sull'opera personale dello imprenditore, quel capitale dev'essere imposto sempre con aliquota inferiore a quella gravante la rendita dello Stato, perchè corre il rischio speciale dell'industria e del commercio: rischio pel quale il contribuente, negli anni fortunati, otterrà, bensì, un utile più elevato, ma dovrà allora accantonarne nella riserva una parte notevole, per gli anni meno fortunati o di perdita; e, quindi, non può disporre, attualmente, degl'interi utili, pe' suoi bisogni pubblici e privati. Tale accantonamento, variabile e quindi difficile a valutarsi nell'infinita varietà dei casi, non può essere rimesso all'arbitrio del contribuente, o del giudice d'imposta ⁽²⁾ e darebbe luogo a troppe contestazioni di difficile e dubbia soluzione. Di questo fatto importante la diversificazione deve tenere il debito conto, perchè essa non ha il semplice scopo di differenziare, in modo generico, i redditi guadagnati dai redditi non guadagnati, ma ha anche lo scopo, fra l'altro, di suddistinguerli secondo l'alea di perdita, propria di ciascun di essi.

Perciò, l'imposta italiana, come vedremo, (n. 147), riconosce una diversità derivante dal vario grado del rischio, anche tra gl'interessi dei capitali investiti in mutui ordinari ai privati, e gl'interessi garantiti dallo Stato.

Ma il fine troppo ristretto dal legislatore inglese attribuito alla diversificazione lo indusse ad escluderne senz'altro, *gratuitamente*, i redditi supe-

(1) W. E. Gladstone: *Speech delivered in the House of Commons, april 18, 1853*, pag. 36.

(2) V. il n. 127, pag. 134, nota 1.

riori a Lst. 2000 o 3000; mentre simile esclusione poteva e doveva essere meglio giustificata e circoscritta, ed anche compensata (n. 213).

136. - Esempio di esclusione dei redditi superiori. — La interpretazione data a tale esclusione è, nondimeno, rigorosa.

Se, per esempio, un contribuente gode del reddito di Lst. 2100, di cui Lst. 1500 guadagnato e gravato di Lst. 200 di premi di *assicurazioni sulla vita* (per legge deducibili anzitutto dal reddito guadagnato), egli ha diritto di essere imposto sulle residue Lst. 1900; però con l'aliquota comune, cioè più gravosa, non diversificata neppure per le Lst. 1300 di residuo reddito, guadagnato.

Giacchè, in tal caso, si dice: il reddito, prima della deduzione dei premi di assicurazione sulla vita, ammontava a Lst. 2000, e perciò la diversificazione viene esclusa, perchè giudicata prima della detrazione di qualsiasi annualità passiva ⁽¹⁾. Mentre, correttamente, l'imponibilità di un reddito non si potrebbe giudicare, se non dopo di averlo depurato dalla passività, che la legge vuole esclusa dal computo dell'imposta a carico del possessore del reddito stesso.

Viceversa, la sezione 20 ammette una soluzione larga, in altro caso, con lo stabilire che il reddito di più associati sia tassato separatamente.

Per esempio, in una società comprendente tre soci in parti uguali ed avente un utile di Lst. 3300, ciascun socio, se non ha altri suoi redditi di coacervo, oltre le 1100 lire sterline, può godere della diversificazione, pagando l'imposta con aliquota minore sul suo reddito guadagnato.

La Commissione nominata nel 1906 aveva, veramente, proposto di escludere dalla diversificazione soltanto i redditi superiori a Lst. 3000, misura che venne adottata nell'anno 1909 (n. 144); mentre molti membri della Camera appartenenti al Labour Party volevano, al contrario, che tale esclusione fosse estesa ai redditi di Lst. 1500 od anche di Lst. 1200; sembrando ai detti membri che fosse inutile di accordare *un tasso di favore* (così essi qualificavano la diversificazione, n. 135, nota 2), a contribuenti il cui reddito oltrepassa tali cifre, quand'anche esso provenisse in parte dal loro lavoro. Ciò dimostra che i proponenti non avevano un concetto completo degli scopi e delle varie ragioni di eguaglianza della diversificazione classica. Il *Labour Party* domandava, in pari tempo, una differenza di aliquote più considerevole tra i redditi guadagnati e quelli minori non guadagnati ⁽²⁾.

137. - Critica dell'esclusione gratuita. — Come si è detto, la *gratuita* esclusione della diversificazione dei redditi superiori ad una data cifra, sia pure alquanto elevata, com'è quella inglese di Lst. 2000-3000 (pari a L. 50,000 - 75,000), non è coerente al principio della diversificazione e può soltanto trovare giustificazione, al di fuori di esso, in ragioni

(1) T. Aleit Fry: *The Finance Act 1907*, Londra, (Stevens), 1908, pag. 5.

(2) *Hansard's Parl. Debates*, vol. 172, pag. 1251, Seduta del 18 Aprile 1907.

d'indole finanziaria, più che di giustizia. Occorre, ora, soggiungere che tale limitazione non dovrebbe essere mai gratuita, sibbene compensata da un equivalente vantaggio a favore di quei redditi ai quali, per la loro elevatezza, è tolto il beneficio della diversificazione.

Ma, anche quando ciò si rende conveniente e possibile (n. 213), occorre non esagerare la limitazione delle diversificazione, perchè essa dà luogo ad altri inconvenienti.

Così, se, in una famiglia, ciascuno dei coniugi ha un reddito personale e la somma dei due redditi supera le Lst. 500 annue, la legge vuole che questa sia tassata nel suo complesso. Questa norma dell' *income tax* inglese è conforme a quella dell' *Einkommensteuer* prussiana e dell' austriaca e a quella di altre leggi d'imposta sul reddito, perchè esse considerano come soggetto imponibile il capo di famiglia per le entrate di tutti coloro che la compongono e ne formano un'unità economica, giuridica e sociale.

Nè l'imposta sul reddito complessivo, che adotta la progressione, può menomarne gli effetti col rinunciare a colpire nel suo complesso, come unico reddito, l'insieme delle entrate di un unico soggetto d'imposizione, mentre la condizione economica d'ogni persona dipende in generale dalla situazione complessiva della famiglia di cui fa parte.

Ora, data una simile norma, se ciascuno dei coniugi, prima del matrimonio, aveva un reddito guadagnato di Lst. 1900, godeva del beneficio di pagare l'imposta per un'aliquota minore. Ma, una volta sposati, essi saranno tassati insieme sul reddito complessivo guadagnato di Lst. 3800, il quale oltrepassando allora la somma di Lst. 2000 ed anche di 3000 — limite della diversificazione — perde il diritto a pagare coll'aliquota minima od attenuata e deve, invece, pagare con l'aliquota massima sull'intera somma di Lst. 3800.

In tal modo, si pone, sia pure indirettamente, un aggravio sui matrimoni, mentre la tendenza odierna delle varie legislazioni più importanti si è quella di aggravare più i celibi che non gli sposi; com'è dimostrato, oltre che dagli esempi citati⁽¹⁾, anche dalla *legge austriaca 23 gennaio 1914 n. 13*, che modifica la tariffa dell' *Einkommensteuer*, portandola dal 10 % al 15 % per i soli scapoli con più di corone 2400 di reddito.

Né simile tendenza è del tutto ignorata nelle antiche imposte. Ad esempio, nell'imposta, detta catasto, stabilita dalla Repubblica Fiorentina con la legge del 22 Maggio 1427, le doti pagate diminuivano la fortuna del padre ed accrescevano quella del marito, aggravando così i matrimoni; onde con la legge del 21 gennaio 1458 le doti furono computate soltanto per metà nelle valutazioni del catasto⁽²⁾. Inoltre, la gratuita ed esagerata limitazione

(1) Vedansi i n. 94, 105, 110 (19), 111. In Francia, la società *Race Française*, pel ripopolamento del paese, proponeva un'imposta sugli sterili, cioè sui celibi; e sui maritati con meno di tre figli, e simile criterio ha seguito l'imposta sul reddito attuata nel 1916.

(2) Canestrini: *La scienza e l'arte di Stato della Repubblica Fiorentina, ecc.*, Firenze, 1862.

della diversificazione a danno dei redditi complessivi più elevati, nel regime del cumulo delle entrate di una famiglia a nome del suo capo, ostacola non solo i matrimoni, ma anche la formazione e l'unione economica di famiglie numerose. Perchè queste, per effetto di tale cumulo, subiscono non solo i giustificati aggravi della progressione, ma anche la perdita ingiustificata del beneficio della diversificazione; e, per evitare un così grave danno, tendono a dividersi giuridicamente ed economicamente in varie unità familiari artificiosamente costituite. Mentre lo scopo del legislatore è quello, non di promuovere il disgregamento delle famiglie, sibbene, come si è accennato (n. 94), quello di facilitare la costituzione e lo sviluppo di famiglie numerose, mediante riduzioni d'imposta proporzionate al numero dei figli od ai pesi di famiglia.

138. - Ed allora si domanda: come evitare tali inconvenienti, nel porre un limite alla diversificazione? In qual modo compensare il cessato beneficio della diversificazione pei maggiori redditi?

Sembraci che tale scopo si possa raggiungere convenientemente, nel tempo stesso che si pone un limite, necessario, alla progressione delle aliquote; ossia, disponendo che la diversificazione cessi appunto là, dove cessa la progressione. Suppongasi che nell'imposta sul reddito d'un paese in cui scarse sono le grosse fortune, le aliquote siano progressive sino al reddito di Lire 200.000 e che da questa cifra in sopra l'aliquota rimanga proporzionale e fissa nel 5 %; ebbene, appunto pei redditi da L. 200.000 in sopra cesserà la diversificazione, presumendosi con sufficiente fondamento che tali redditi derivino tutti prevalentemente dal capitale, e non dal lavoro, e che non meritino riduzioni di aliquote neppure per altre ragioni. Se invece per il grandissimo numero dei redditi elevati, in un paese più ricco, la progressione cresce fino al reddito di L. 1.000.000, anche la diversificazione cesserà a partire da questa cifra. L'estensione della tariffa progressiva si fonda sull'entità e distribuzione della ricchezza nazionale ed anche da questo criterio dipende il riconoscere quando in un determinato paese, l'altezza d'un reddito denoti la sua natura capitalistica.

Per tal modo, le norme della progressione e della diversificazione saranno in armonia, s'integreranno a vicenda ed andranno di conserva, sin dove la pratica rende ciò possibile.

In effetti, l'arresto delle progressioni, dovuto alla nota necessità di non giungere alla confisca dei redditi superiori e dello stesso patrimonio, favorisce i grossi redditi in modo talmente ingiusto, rispetto ai redditi minori, da rendere equo il compensare approssimativamente tale ingiusto favore coll'abolizione del beneficio della diversificazione. Bene inteso, è questo un *espediente pratico* di giustizia approssimativa, come tutte le norme concrete di qualsiasi legge scritta dagli uomini, espediente che limita l'applicazione del principio teorico assoluto, che veniamo studiando.

D'altra parte, tale abolizione, limitata ai redditi altissimi, eliminerebbe quasi del tutto, od attenuerebbe grandemente gl'inconvenienti gravissimi della

cessata diversificazione, lamentati per l'Inghilterra, senza che quei pochi, tra gli altissimi redditi, i quali si potessero considerare come derivanti in prevalenza dal lavoro, o come misti di capitale e di lavoro, risentissero un serio danno dall'essere aggravati alla pari dei redditi capitalistici. Giacchè, per le persone molto ricche, la ricostituzione del capitale speso per l'educazione professionale, la spesa per l'assicurazione di un buon avvenire non sono ostacolate dal pagamento di un' imposta sia pure gravosa. Vi è anzi un buon margine per l'imposta progressiva, e dove la progressione cessa, per un aggravio proporzionale senza diversificazione.

139. - Riduzioni del beneficio. — Sempre considerando la diversificazione come un *favore concesso*,⁽¹⁾ anzichè come una *doverosa giustizia* resa ai redditi del puro lavoro, il legislatore inglese la restrinse, oltre che a danno dei redditi elevati, anche a danno di tutti i redditi del lavoro, specialmente dei meno elevati.

Stabilisce, infatti, la riportata sezione 19, n. 2, della legge in esame:

« . . . Se un individuo ha diritto ad una riduzione dell' *income tax* « in virtù della sezione 8 del *Finance Act* del 1898; o a ragione del « pagamento dei premi, in virtù della sezione 54 dell' *Income tax Act* del « 1853 (esteso con successive disposizioni) la sua riduzione non sarà accor- « data, in virtù di questa sezione, se non in quanto concerne il reddito gua- « dagnato (se ve n'ha) il quale sussiste *dopo* di avere dedotto la somma « sulla quale questo individuo ha ottenuto una riduzione d' *income tax* in « virtù delle sezioni 8 e 54 ».

In sostanza, questa disposizione riduce di tanto il così detto *favore* accordato con la diversificazione, di quanto erano state accordate altre riduzioni per ragioni del tutto diverse, ma altrettanto giustificate.

Di queste riduzioni la prima, fatta per *degressione*, è la più importante ed è giustificabile, com'è noto, indipendentemente dalla diversificazione, che, perciò, non avrebbe dovuto menomare; la seconda riduzione, fatta per pagamenti di *premi di assicurazione sulla vita* è ancora più indipendente dalla diversificazione, perchè non costituisce, veramente, un abbuono o una moderazione speciale relativa ad una data classe di entrate e di persone, ma la semplice ed ordinaria deduzione d'una passività, che, nel giusto concetto della legge, decurta sempre, come ogni altra annualità passiva, il reddito complessivo dell'assicurato e quindi anche il suo reddito guadagnato, che fruisce della diversificazione. Perciò non sembrerebbe, a prima vista, coerente escludere un contribuente dalla diversificazione, nella misura in cui egli gode della detrazione di alcune passività, alla quale hanno diritto tutti i contribuenti, per entrate di qualsiasi natura.

140. - Inconveniente delle riduzioni per degressioni. — Per trattare separatamente dei due casi, che sono assai differenti, esaminiamo,

(1) Vedansi i n. 135, nota 2, pag. 141; 136, pag. 143.

anzitutto, la prima riduzione fatta in base alla sezione 8 del *Finance Act* del 1898⁽¹⁾, secondo la quale i contribuenti, il cui reddito non oltrepassa Lst. 700 (= L. 17500), godono delle detrazioni portate dalla seguente tariffa:

Redditi fino a Lst. 160 esenzione totale			
» da Lst. 160 a 400	» di Lst. 160		
» » » 400 a 500	» » » 150		
» » » 500 a 600	» » » 120		
» » » 600 a 700	» » » 70.		

Così, un contribuente che gode di Lst. 500 di reddito, paga soltanto su Lst. 350; chi possiede Lst. 700, paga solo su Lst. 630, e via dicendo.

Qui è necessario entrare in particolari un po' minuti, per intendere bene questo difetto non lieve della legge inglese. In ogni norma d'imposta, i particolari hanno grande importanza, per l'attuazione efficace d'un giusto principio.

La diversificazione consiste nel ridurre un reddito al suo valore imponibile, per poi assoggettare solo questo valore ridotto all'aliquota d'imposta. La degressione consiste nell'applicare queste aliquote in misura tanto minore, quanto più piccolo è il reddito. Dunque la diversificazione precede per principio la degressione. Ora se la diversificazione ha luogo logicamente prima della degressione, né l'una, né l'altra viene mai menomata: nel caso contrario, la prima può essere menomata ed anche del tutto soppressa.

Suppongasi che un contribuente abbia L. 160 di reddito guadagnato e L. 140 di reddito non guadagnato. Se si premette la diversificazione, si stabilisce anzitutto che, salva la degressione, egli dovrebbe pagare su lire 140 con aliquota normale dell'1%, e su L. 160 con aliquota del 0,50 per cento, ciò ch'è equivalente all'aliquota di L. 1% su L. 80: dunque in complesso dovrebbe pagare L. 1% sul reddito imponibile complessivo di $L. 140 + 80 =$ L. 220.

Dopo di che, si opera la degressione, consistente nel detrarre una somma tanto maggiore quanto minore è il reddito imponibile, ad esempio la somma di » 160.

Dunque, il contribuente pagherà l'imposta dell'1% sul residuo reddito imponibile di L. 60.

Ma, se la diversificazione, al contrario, ha luogo dopo la degressione, si comincia col fare la deduzione di L. 160 per degressione. Questa sottrazione può operarsi a preferenza dal reddito guadagnato, o dal reddito non guadagnato, o in via proporzionale. Col primo modo (ch'è quello inglese) dal reddito guadagnato di L. 160 si deducono per degressione L. 160:

(1) 61, 62 Vict., c. 10, del 1° Luglio 1898 a pag. 758 della citata raccolta: *Dowell's Income Tax Laws*. (Edition 1913) revised by J. E. Piper.

esso scomparire. Viene ora la diversificazione, per la quale il reddito residuo di L. 140, essendo tutto non guadagnato, sopporta l'aliquota dell' 1%. Il che dimostra che l'effetto della diversificazione è nullo. E questo è ingiusto, incoerente.

Se la sottrazione è operata nel secondo modo, cioè: a preferenza dal reddito non guadagnato, si ha:

La detrazione di L. 160 s'inizia per L. 140 dal reddito non guadagnato di L. 140, che scompare, e per le rimanenti L. 20 dal reddito guadagnato di L. 140, che perciò residua a L. 120. Su questo reddito si applica l'aliquota ridotta di L. 0,50, vale a dire l'aliquota

$$1\% \text{ su } L. \frac{120}{2} = L. 60.$$

Così si ha lo stesso risultato che si è avuto premettendo la diversificazione alla degressione.

Trascuriamo il terzo modo di deduzione, che non serve a chiarire quanto ne interessa, e concludiamo che la legge inglese non solo perchè dà la precedenza alla degressione, ma anche perchè inizia le relative deduzioni dal reddito guadagnato, viene indirettamente ad annullare l'effetto della diversificazione in tutti i redditi minori che godono il beneficio della degressione.

Ne consegue che, in Inghilterra, la diversificazione non offre alcun vantaggio od alleggerimento di peso a tanti contribuenti, che, teoricamente, ne dovrebbero godere. Dei numerosi contribuenti con reddito inferiore a lire st. 700, profittano della diversificazione soltanto quelli il cui reddito guadagnato oltrepassa l'ammontare delle deduzioni cui hanno diritto per la degressione, ma anche quelli ne profittano limitatamente, cioè solo in proporzione dell'eccedenza. Mentre tutti gli altri contribuenti con un reddito inferiore a Lst. 700 non profittano affatto della diversificazione, per un artificio voluto dalla legge, appunto nell'intento di menomare il beneficio accordato ai redditi del lavoro. L'opposizione alla Camera dei Comuni fece rilevare⁽¹⁾ l'ingiustizia derivante dal fatto che un contribuente col reddito di Lst. 300, di cui 160 guadagnate, pagherà l'imposta con la stessa aliquota gravante il capitalista, il cui reddito di eguale ammontare proviene da consolidato.

Ed il Cancelliere fece rilevare l'ingiustizia inversa che, a parer suo, sarebbe derivata dal detrarre gli abbuoni della degressione anzitutto dal reddito non guadagnato, e le « difficoltà di ordine amministrativo » di altre soluzioni.

Non è difficile confutare questa pretesa ingiustizia; basta a smentirla anzitutto un esempio speciale che mette in evidenza la mancanza di ogni equità nella restrizione fissata dalla legge inglese, operando la degressione *prima dal reddito guadagnato e poi da quello non guadagnato*. Supponiamo tre contribuenti con reddito di Lst. 300 per ciascuno. Ecco come avviene

(1) *Hansard's Parl. Debates*, vol. 177, pag. 770 e seguenti.

l'imposizione col metodo inglese, cioè iniziando la detrazione dal reddito guadagnato, oppure col metodo opposto:

CALCOLO	La degressione s'inizia dal reddito guadagnato (metodo inglese)					La degressione s'inizia dal reddito non guadag. (metodo opposto all' inglese)				
	1°.		2°.		3°.	1°.		2°.		3°.
	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO	REDDITO
	qua- dagnato	non qua- dagnato	qua- dagnato	non qua- dagnato	qua- dagnato	qua- dagnato	non qua- dagnato	qua- dagnato	non qua- dagnato	qua- dagnato
Classifica . . .		300	160	140	300		300	160	140	300
Detrazione . .		160	160		160		160	20	140	160
Residuo . . .		140		140	140		140	140		140
Tasso normale		140		140			140			
» ridotto .					140			140		140

Come si vede, così col metodo inglese, come col metodo opposto, l'effetto della detrazione non varia nel caso 1°, nè nel caso 3°, cioè nè quando il reddito è tutto guadagnato, nè quando è tutto non guadagnato. Ora esaminiamo il caso 2°, che c'interessa, cioè il caso tipico, ritenuto il peggiore, in cui il reddito guadagnato si eleva alla somma di Lst. 160, ch'è la massima detrazione per degressione, e il reddito non guadagnato è inferiore di poco.

In questo caso il metodo inglese non fa sentire al contribuente 2°, che ha Lst. 160 di reddito guadagnato, nessun beneficio della diversificazione, col pretesto ch'egli ha goduto la degressione, mentre questa è goduta parimente dal capitalista 1°. Invece il metodo opposto all'inglese fa godere al contribuente 2°, buona parte della diversificazione, e questo è logico e giusto, dato l'intento di alleviare sempre il peso sui redditi del lavoro.

Inoltre con quest'ultimo metodo non vi è diversità di risultato tra il 2° e 3° contribuente, e ciò è naturale, come del resto sarebbe naturale che non vi fosse differenza di risultato tra 1° e 2° contribuente nel metodo inglese. Onde scompare ogni ingiustizia e ogni difficoltà seguendo il metodo ripudiato dalla legge inglese.

In secondo luogo, se il legislatore inglese avesse trovato non giusto accordare la degressione ai redditi puramente capitalistici (non guadagnati), avrebbe potuto imitare la legge italiana d'imposta mobiliare, che nega del tutto la degressione ai redditi del solo capitale (148); peraltro, la degressione è una forma di progressione limitata, giustificabile per i redditi di qualsiasi natura, e deve ritenersi un semplice espediente polemico da parte del Cancelliere eccepire l'ingiustizia di accordare la degressione ai redditi non guadagnati, e l'eccepire altre difficoltà, che non esistono.

Ma a nessuno dei preopinanti venne in mente di osservare che ogni pretesa ingiustizia ed ogni pretesa difficoltà, su tal proposito, si sarebbe evitata, col consentire come di ragione, il cumulo della diversificazione con la degressione, ossia col dare alla prima precedenza sulla seconda, com'è consentito dalla legge italiana, originata appunto dalla dottrina inglese, e che stabilisce una degressione simile a quella dell'*income tax* inglese, per quanto concerne i redditi del lavoro ed i redditi misti⁽¹⁾. La legge italiana dell'*imposta sui redditi della ricchezza mobile*, infatti, consente la degressione, bensì ai soli redditi non capitalistici puri, ma sempre *dopo* di avere accordata la diversificazione, senza che questa sia limitata da quella, come appare dalla seguente tariffa relativa alla

Categoria C (redditi del lavoro e vitalizi):

Redditi netti di lire	Diversificazione Riduzione a ^{18/40,} cioè a lire	Degressione Detrazione ulteriore fissa di lire	Reddito tassabile lire
fino a 640	—	—	(Esenzione)
da 640 a 800	da 288 a 360	180	da 108 a 180
» 800 » 960	» 360 » 432	144	» 180 » 288
» 960 » 1120	» 432 » 504	108	» 288 » 396
» 1120 » 1280	» 504 » 576	72	» 396 » 504

Altra tariffa, diversa nelle cifre, ma similmente congegnata, la stessa legge italiana adotta pei redditi di *categoria B*, cioè *misti di capitale e di lavoro*, ed altra tariffa per la categoria *D* (*stipendi governativi*).

Il cumulo consentito dalla legge italiana in modo costante sembra corretto e coerente, poichè rispetta e mantiene, sempre, con eguale costanza i due istituti, da essa voluti, della degressione e della diversificazione, i quali hanno scopi diversi, di pari importanza e compatibili tra di loro, anzi concomitanti. E', dunque, logico che il primo istituto non debba mai escludere o limitare il secondo e viceversa; e non è giustificato da alcun principio o necessità il menomare la diversificazione nei redditi minori, sotto il pretesto della degressione. In conclusione, la diversificazione dev'essere operata *prima* della degressione; in Inghilterra, invece avviene il viceversa, ed in un modo incongruo, coll'evidente scopo di restringere gli effetti della differenziazione.

(1) Art. 55 della legge (testo unico) del 24 agosto 1877, n. 4021, derivante dall'articolo 28 della legge 14 Luglio 1864, n. 1830. Il testo trovasi al n. 148.

141. - Riduzioni per premi di assicurazione. — Parimenti il legislatore inglese ritenne giustificato il menomare la diversificazione, pel fatto e nella misura della già concessa deduzione di annualità passive per premi di assicurazione sulla vita. Anche a questo riguardo, si credette di poter giustificare, nella legge inglese, l'esclusione del cumulo della diversificazione con la deduzione dei premi di assicurazione anzidetti, ritenendosi ovvio che la deduzione delle passività — tra le quali sono da annoverare i premi pagati — concerne il calcolo delle entrate nette e quindi precede il computo della diversificazione, quella deduzione decurta il reddito complessivo, quindi anche il reddito guadagnato. Pur riconoscendo che, nella realtà, quest'ultimo non viene da tale passività decurtato *a preferenza* dei redditi non guadagnati, si volle, peraltro, ammettere che il dedurre il premio di assicurazione sulla vita *anzitutto dal reddito guadagnato* costituisce un espediente opportuno, un artificio necessario, come appunto si volle sostenere per la deduzione della degressione.

Infatti, la sezione 54 dell'*income tax Act* del 1853 accorda, ad ogni persona assicurata sulla vita, l'esenzione da imposta per una somma eguale ai premi pagati, entro un limite di un sesto dell'ammontare del reddito suo e de' suoi congiunti. Ora, secondo il *Finance Act 1907*, sezione 19, le esenzioni sono imputate dapprima al reddito guadagnato: quindi la diversificazione, sino alla concorrenza dei premi, viene eliminata. In qual modo evitare questo inconveniente? Abbiám visto già per la *degressione*, come si sarebbe potuto rispondere a questa domanda: ed anche la deduzione per premi di assicurazione, come quella per degressione avrebbe potuto, forse, non precedere, ma seguire il computo della diversificazione, sebbene la natura della detrazione voluta dalla degressione per conseguire una limitata progressione, sia ben diversa dalla natura della detrazione voluta per dedurre le passività e ridurre il reddito lordo al netto.

Ma il legislatore inglese, adottando qui lo stesso criterio seguito illogicamente per la degressione, ritenne che tale inconveniente solo in parte si sarebbe potuto eliminare con detrarre i premi proporzionalmente dai redditi non guadagnati e dai redditi guadagnati; ma, in questo modo, la legge avrebbe, almeno in parte, favoriti i redditi non guadagnati, contraddicendo in tal caso la propria indole e la propria tendenza, e contraddicendo, nel caso medesimo, il concetto della diversificazione, secondo il quale i redditi non guadagnati non avrebbero dovuto mai godere alcuna riduzione.

A maggior ragione il legislatore inglese non ha voluto detrarre i premi interamente dai redditi non guadagnati, per non favorirli del tutto. Quindi non gli rimaneva che prescrivere la detrazione dei premi dai soli redditi guadagnati, per quanto ciò conducesse ad una indiretta restrizione della diversificazione, pei contribuenti, che, oltre alle entrate di lavoro, possiedono entrate capitalistiche.

Ma è fortemente da dubitare che tale sia stato il vero movente della

restrizione voluta dal legislatore inglese, potendosi anzi ritenere ch'esso abbia inteso soprattutto di evitare anche qui un troppo largo favore alle rendite guadagnate, in confronto di quelle non guadagnate. In vero, può qui ripetersi l'osservazione fatta per la degressione: se il pensiero del legislatore fosse stato quello di evitare la deduzione dei premi di assicurazione dalle entrate non guadagnate, avrebbe escluso senz'altro quest'ultime da tale beneficio, e in modo generale ed assoluto, riserbando espressamente alle sole entrate guadagnate, ed accordando loro di cumularlo con la diversificazione. Questa, allora, sarebbe stata, anzichè ristretta, accentuata, pur senza diminuire il gettito dell'imposta.

Quale metodo sarebbe, dunque, preferibile nel dedurre dall'entrata lorda del contribuente i premi di assicurazione pagati? Siccome il debito per premi di assicurazione è una passività generale, d'indole personale, come tante altre, così valgono le norme indicate per queste ai n. 206-212.

142. - Formalità obbligatorie. — È, quella relativa ai premi di assicurazione, la terza restrizione della diversificazione nell'*income tax*, dopo l'esclusione dei redditi più elevati, ed il divieto di cumulo con gli abbuoni per degressione.

Dobbiamo, ora, esaminare altre due limitazioni, le quali consistono in due formalità tra di loro connesse, e dipendenti, in parte, dal concetto già accennato che, pel legislatore inglese, la diversificazione non sia la semplice applicazione di un dettame di giustizia, sempre doverosa da parte della finanza pubblica, ma costituisca, invece, un *favore* accordato ai redditi guadagnati, e quindi, come tale, subordinato a restrizioni ed a formalità da compiersi dal contribuente favorito. Ma, principalmente, tali formalità dipendono da vera convenienza tecnica, perchè consistono nell'obbligo imposto al contribuente:

- a) di domandare la diversificazione entro il 30 Settembre;
- b) di fare la dichiarazione del reddito complessivo.

Il primo obbligo si riconnette ad un sistema inglese, del tutto opposto a quello italiano, nel quale la diversificazione si opera senz'altro, d'ufficio, sin dalla prima liquidazione dell'imposta, al pari di ogni altra riduzione od abbuono.

Invece, nel sistema inglese, nessuna detrazione o riduzione a favore del contribuente, la quale dipenda dall'ammontare delle sue entrate complessive, viene effettuata d'ufficio per iniziativa dell'amministrazione delle imposte, sin dall'inizio dell'imposizione: occorre, all'uopo, l'iniziativa del contribuente interessato, il quale deve chiedere la riduzione, dopo ch'egli è stato assoggettato al pagamento, ed a titolo di restituzione d'imposta indebitamente pagata.

Sorge naturale la domanda: Perchè mai la legge inglese non semplifica la procedura d'imposizione, accordando la liquidazione d'ufficio, da parte dell'amministrazione e sin dal primo accertamento, delle moderazioni dipen-

denti dalla degressione, come pure delle detrazioni delle passività per premi di assicurazione sulla vita, ed infine della minore aliquota sui redditi minimi non guadagnati?

E l'iniziativa dell'amministrazione inglese non sarebbe giusta ed opportuna, per evitare ai contribuenti pagamenti oltre il dovuto, ed all'Esercizio ingenti restituzioni, ed a simiglianza di quanto si verifica in Italia, in Spagna ed in altri paesi indicati nel gruppo di legislazioni che stiamo esaminando?

143. - Ragione del sistema dei rimborsi. — La ragione decisiva, per cui, in Inghilterra, la riscossione dell'*income tax* si effettua, provvisoriamente, senza tener conto di tali detrazioni e moderazioni, sta nel fatto che l'Amministrazione, dato il sistema prevalente di accertamento e riscossione dell'imposta presso il debitore, salvo a lui il diritto della ritenuta di rivalsa verso il creditore, non disporrebbe degli elementi necessari, completi e raccolti, per provvedere d'ufficio.

In effetti, tutte queste riduzioni sono subordinate a condizioni, che le fanno dipendere dall'esame della situazione personale complessiva del contribuente. Per esempio, la legge accorda la riduzione per *degressione* ai redditi minori, tenendo conto del *complesso delle entrate* del contribuente, e finchè queste, sommate insieme, non superano Lst. 700. Così pure la legge accorda la riduzione dell'aliquota pei redditi del lavoro, purchè il contribuente, *in complesso*, non abbia un reddito superiore a Lst. 2000 (ora Lst. 3000); deduce i premi di assicurazione, perchè essi non oltrepassino un sesto dei redditi del contribuente e de' suoi congiunti.

Ma l'Amministrazione non può, in generale, sapere quale sia il reddito complessivo del contribuente, finchè egli stesso non lo dichiara, perchè essa impone la maggior parte delle entrate del contribuente in confronto dei suoi debitori, e presso di loro, mediante la ritenuta ed il versamento dell'imposta, ch'essi fanno, salvo rivalsa verso il loro creditore.

Ogni entrata è colpita alla fonte: la rendita fondiaria nelle mani di colui che occupa il suolo, che lo fa coltivare a suo rischio e pericolo e ne raccoglie i frutti; la rendita del debito pubblico nelle mani dei portatori delle cartelle; le rendite commerciali e industriali sono colpite, senza riguardo a debito od altro, nelle mani del primo possessore. Il quale anticipa l'imposta al Tesoro, col diritto di rivalersi mediante ritenuta sul fitto, o sugli interessi.

Essendo, perciò, l'Amministrazione nell'impossibilità di accordare d'ufficio le riduzioni dipendenti dal reddito complessivo dei contribuenti, il quale non le è noto, si rende necessario un sistema di restituzione dell'imposta pagata in più e si rende altresì necessario che tali restituzioni sieno domandate dall'interessato, il quale, solo, dispone degli elementi completi per sapere se e quali riduzioni gli spettino e per comprovarne in modo preciso l'ammontare.

Ed allora, trattandosi di restituire somme notevoli a numerosi contribuenti, era ben naturale che fosse loro assegnato un congruo termine di

decadenza a favore della Finanza dello Stato, per non esporla ad ingenti rimborsi d'imposta, in modo tumultuario o tardivo. Così il n. 4 della Sezione 19 stabilisce che il contribuente *il quale reclama l'applicazione della diversificazione deve chiederla egli stesso, non oltre il 30 settembre dell'anno pel quale è imposto....* Ed il Cancelliere faceva osservare, nelle discussioni della legge, essere giusto che chi vuole *godere di un favore* dia prova di un certo zelo.

144. - Dichiarazione obbligatoria del reddito complessivo. —

Ancora più importante è il secondo obbligo fatto dallo stesso n. 4 della sezione 19:

Una persona che desidera una riduzione, in virtù di questa sezione, deve, nei casi in cui è richiesta di fare una dichiarazione in vista dell'accertamento dell'income tax, reclamare questa riduzione al momento in cui la dichiarazione è fatta....

Ne consegue che l'Amministrazione, valendosi di questa disposizione, sin dall'inizio dell'accertamento costringe i contribuenti, che desiderano la diversificazione cui hanno diritto, a presentare nel tempo voluto *la dichiarazione del loro reddito complessivo.*

Donde l'aumento di numerosi contribuenti inglesi costretti a far conoscere il loro reddito complessivo. L'Income Tax, in teoria ed originariamente *percepita alla fonte*, senza che il reddito complessivo del contribuente sia indicato al fisco, già col *Finance Act* del 1898 perde in gran parte questo carattere. Le deduzioni d'imposta accordate da questa legge, esigendo dalla parte interessata, una dichiarazione del complesso dei suoi redditi, suscita in tutti gl'Inglesi aventi un reddito non superiore a Lst. 700, l'interesse a fare questa dichiarazione, per ottenere le moderazioni d'imposta per via di degressione.

Così virtualmente si delineava, prima ancora del 1907, l'imposta sul reddito complessivo in Inghilterra, per la maggior parte della popolazione imposta (65 %), giacchè da 800.000 a 850.000 persone, sopra 1.200.000, hanno redditi compresi tra Lst. 160 e 700.⁽¹⁾

Il *Finance Act* del 1907, accentua questa tendenza, costringendo a compiere, nel loro proprio interesse, la stessa formalità, n. 120.000 contribuenti che, possedendo redditi da Lst. 700 a 2000, han diritto alla diversificazione. Oggi tali contribuenti sono di più, perchè la diversificazione, per quanto attenuata, giunge sino ai redditi di Lst. 3000⁽²⁾; infatti, col *Finance Act* del 1909⁽³⁾ la diversificazione dell'income tax fu estesa dai redditi fino a Lst. 2000 ai redditi fino a Lst. 3000. Però i redditi guadagnati tra Lst. 2000 a Lst. 3000 sono colpiti con aliquota, per quanto

(1) Boucard et Jèze: *Éléments de la Science des Finances*; Paris, 1902, pag. 869.

(2) Circa l'importanza di ottenere esatte dichiarazioni, vedansi i citati processi verbali della Commissione Parlam. d'inchiesta del 1852: *Minutes of evidence etc.*, risposte n. 2425-7.

(3) *The Finance Act 1909-10*, Parte IV, (Sezione 67) del 29 Aprile 1910.

minore di quella normale (sui redditi non guadagnati), sempre, però, maggiore dell'aliquota gravante i redditi guadagnati fino a Lst. 2000.

Di notevole importanza sono, dunque gli effetti indiretti della diversificazione nell'*income tax*, che ha potuto trar profitto dalla dichiarazione dei contribuenti.

145. - Graduazione dell'*income tax*. — Per avere un'idea della graduazione dell'*income tax* e dell'imposta complementare detta *super-tax*, basta osservare le tariffe riportate, dal *White Paper*, pubblicato per l'esercizio 1914-1915 dalla Tesoreria, alla fine del Novembre 1914: le quali già portano l'aumento di $\frac{1}{3}$ delle aliquote precedenti, applicato a causa della guerra, giusta la legge del 27 Novembre 1914.⁽¹⁾ Per l'esercizio 1915-16 si ha un ulteriore aumento di $\frac{1}{3}$. L'imposta complementare (*super-tax*), comincia dai redditi superiori a Lst. 3000, considerati tutti come capitalistici.

Ed è degno di nota che, nonostante le grandi necessità della guerra mondiale, le quali hanno causato un forte aumento dell'aliquota, la diversificazione è stata assolutamente rispettata, come in altri Stati, perchè le ragioni di giustizia su cui si fonda sono così alte e così radicate, ormai, nella coscienza dell'opinione pubblica in Inghilterra, che nè al Governo, nè al Parlamento Inglese è sorto il menomo dubbio circa l'imprescindibile necessità di non menomare la diversificazione, neppure transitoriamente, durante gli eccezionali e tumultuari bisogni della finanza della guerra.

146. - A questo punto, con la scorta dei fatti osservati, sembra opportuno chiarire il confronto non poco interessante tra l'Inghilterra e la Prussia, che possiedono entrambe un'imposta complementare sui redditi non guadagnati, ossia fondati. La *super-tax* inglese ha la forma d'imposta complementare sui redditi superiori colpiti dall'*income tax*; l'*Ergänzungssteuer* prussiana ha la forma d'imposta complementare sul patrimonio. Entrambe progressive e di sovrapposizione, funzionano egregiamente, assicurando una ulteriore diversificazione, col massimo gettito possibile e con la migliore perequazione. Mentre in Inghilterra questo risultato deriva dal fatto che il sistema della diversificazione per categorie è riuscito a suscitare nella maggior parte dei contribuenti un potente interesse e dichiarare spontaneamente il reddito complessivo e quindi a rendere più giusta e produttiva l'*income tax*, sulla quale si asside la *super-tax*; al contrario, in Prussia, simile risultato deriva dal fatto che l'imposta sul patrimonio perfeziona l'accertamento dei redditi, e questo, a sua volta, perfeziona l'accertamento del patrimonio, con un mutuo controllo sulle dichiarazioni dei contribuenti. Qual'è il sistema migliore?

Pel popolo inglese, il miglior sistema è quello della *super-tax*; pel popolo prussiano, è preferibile l'*Ergänzungssteuer*: è probabile che, s'essi potessero

(1) *Finance Act 1914 (session 2), 5 Geo. 5 Ch. 7.*

scambiarsi tali leggi, le renderebbero cattive entrambe. Il popolo inglese, in cui è preminente il senso dell'individualità, non ha tollerato la dichiarazione obbligatoria del reddito complessivo da parte del contribuente, a base di sanzioni penali: quel popolo ha preferito di conciliare l'interesse individuale con l'interesse dello Stato, obbligando il debitore a pagare l'imposta per conto del creditore, salva la ritenuta verso di lui. Successivamente, una volta stabilito il metodo della ritenuta, apparve necessario ed anche naturale subordinare il beneficio della diversificazione, alla spontanea dichiarazione del reddito complessivo, senza la quale non sarebbe stato possibile lo sgravio dovuto.

Invece, il popolo tedesco, che sente più forte il vincolo della collettività, ha tollerato l'imposizione dell'obbligo costante e imprescindibile della dichiarazione diretta di tutte e singole le sue entrate, e poi anche del suo patrimonio complessivo: onde ha preferito la diversificazione, più semplice, per sovrapposizione. (V. n. 77).

A completare il cenno della diversificazione inglese, è da aver presente che l'imposta sulle case ⁽¹⁾ è così distinta: sulle abitazioni comuni nel 1854 gravava l'aliquota del $3 \frac{3}{4}\%$ del valore locativo, cioè nove denari per lira st.; e sulle abitazioni date in affitto, o con botteghe, l'aliquota del $2 \frac{1}{2}\%$ del valore locativo, cioè 6 denari per Lst.; avuto riguardo alla traslazione del tributo ed alle molte tasse che gravano le botteghe di vendita al minuto. (162, nota).

Nel 1890 ⁽²⁾ venne ridotta tale imposta per le case che servono di alloggio agli operai, e per gli edifici di alcuni collegi universitari. Pagano *un diritto di statistica* insensibile le case della Corona e delle Ambasciate, gli ospedali, le scuole e le case di ricovero. Sono pure esenti, oltre le case con reddito inferiore a Lst. 10, le case, parti di case, magazzini usati dal commercio, (legge 41 Vict., c. 15, Sez. 13). Colla legge 53 Vict., c. 8, l'imposta venne ridotta a 6 denari per Lst. di reddito; a 4 denari per le botteghe e case non eccedenti un reddito di Lst. 60 annue, ed a 2 e 3 denari per le botteghe e case d'un reddito da Lst. 40-60 annue.

Inoltre, quest'imposta sulle case, insieme con l'aliquota *residua* sulle terre (*land tax*), costituisce una diversificazione per sovrapposizione sui redditi immobiliari, già colpiti dall'*income tax* come tutti gli altri redditi.

Sembra ora opportuno ravvicinare alla recente diversificazione inglese, l'antica diversificazione italiana, avendo esse entrambe l'origine immediata nelle dottrine svoltesi in Inghilterra.

Per tal modo, verremo ora a verificare il fatto singolare di dibattiti dottrinari e legislativi, che, sorti nella Gran Bretagna, ne agitano per lungo tempo la pubblica opinione, ma persuadono prima completamente i legislatori di altri Stati, ed in ultimo ed incompletamente convincono il legislatore

(1) *Inhabited House tax* del 1854, 14 e 15 Vict., c. 36.

(2) *Customs and Inland Revenue Act* del 9 Giugno 1890 (53 e 54 Vict., c. 20).

del Regno Unito. In effetti, la legislazione britannica ha ancora oggi una diversificazione incompleta ed assai più ristretta delle diversificazioni in vigore, già da molto tempo, in Baviera ed in altri Stati minori della Germania, in Spagna, nel Lussemburgo, in alcuni cantoni della Svizzera, nell'Olanda, nella Serbia; le cui legislazioni, in gran parte, a loro volta, imitarono, più o meno perfettamente, la legislazione italiana del 1864 e del 1877. Questa, già edotta dall'esperienza fatta dalla Repubblica Fiorentina (n. 74, pag. 84), intanto, si era ispirata precisamente alle dottrine svoltesi in Inghilterra sino al 1862, adattandole al genio italiano: come appare dall'esame, che ora faremo, della stessa legislazione italiana, la quale come dice Yves Guyot, è la *più perfetta di tutti gli Stati*.

CAPITOLO VI.

Lo svolgimento della diversificazione classica in Italia.

147. - Differenziazione dei valori imponibili. — Come si è accennato, la legge italiana dell'*imposta sui redditi della ricchezza mobile* offre, nella sua materia, un esempio di diversificazione classica e generica tra i più perfetti e tra i meno recenti, perchè rimonta al 1864⁽¹⁾.

Tale diversificazione è riassunta dal Regolamento 11 Luglio 1907 n. 560, in tre norme compendiose che corrispondono a tre diversi mezzi tecnici di attuazione.

Primo mezzo: *differenziazione dei valori imponibili*.

Art. 52 - La traduzione di ciascun reddito *effettivo* in reddito *imponibile* sarà fatta con le seguenti regole:

Categoria A¹ - Interessi e premi dei prestiti delle *Province* e dei *Comuni*, titoli al portatore ad interesse definito (obbligazioni) di società che hanno per base *garanzie o sovvenzioni dello Stato*, e i premi delle *lotterie* di ogni specie. Questi redditi devono essere *valutati e censiti al loro valore integrale*.

Categoria A² - Tutti gli altri redditi dipendenti dall'*impiego del capitale* non contemplati nella precedente categoria⁽²⁾.

(1) La legge (testo unico) reca la data del 24 Agosto 1877 n. 4021; ma la parte che concerne la diversificazione, cioè gli articoli 54 e 55, modificati dall'articolo 2 della legge 22 Luglio 1894, deriva dall'articolo 28 della legge fondamentale del 14 Luglio 1864, n. 1830, modificato dall'articolo 9 della legge 28 Maggio 1867 n. 3717 e dall'articolo 1 della legge 23 Giugno 1877 n. 3903.

(2) Cioè: i redditi perpetui e quelli procedenti da crediti ipotecari o chirografari, o da altri titoli, come mutui anche verbali o per semplici scritte e sotto forma di lettere di cambio; i premi dei prestiti emessi dai privati, ed ogni specie di crediti per capitali redimibili, ed inoltre:

I redditi che non dipendono da condominio o da dominio diretto, benchè percepiti sui frutti, e commisurati in una ragione qualunque al prodotto del fondo;

I redditi di natura fondiaria, reale o immobiliare, se non risulti che dal possessore di essi redditi o dal

Questi redditi saranno *valutati e censiti riducendoli a trenta quantesimi del loro valore integrale.*

Categoria B. - Redditi temporanei misti, nei quali il capitale e l'opera dell'uomo concorrono (industrie e commerci).⁽¹⁾

Questi redditi vengono *valutati e censiti riducendoli a venti quantesimi del loro valore integrale.*

Categoria C. - Redditi temporanei dipendenti dall'opera dell'uomo, senza aggiunta di capitali (redditi professionali e stipendi), quelli nei quali non concorre (*attualmente, rispetto al possessore*) nè l'opera dell'uomo, nè il capitale (vitalizi, pensioni) e i proventi anche se avventizii e derivanti da spontanee offerte fatte in corrispettivo di qualsiasi ufficio o ministero.

Questi redditi vengono *valutati e censiti riducendoli a diciotto quantesimi del loro valore integrale.*

Categoria D. - Stipendi, pensioni ed assegni, in denaro o in natura corrisposti dallo Stato, dalle Province e dai Comuni, o le mercedi giornaliere dei semplici operai manovali degli stabilimenti governativi.

Questi redditi vengono *valutati e censiti riducendoli a quindici quantesimi del loro valore integrale.*

Così dispone il regolamento. E poi da notare che, se un contribuente possiede redditi di varie categorie, per ciascuna di esse gode sempre delle riduzioni corrispondenti, qualunque sia l'ammontare del suo reddito complessivo.⁽²⁾

148. - a) Secondo mezzo: Differenziazione dei minimi imponibili. La legge esenta per intero la cifra di reddito che rappresenta il minimo necessario per l'esistenza del contribuente e della sua famiglia, iniziando l'imposizione dalla cifra superiore. Ma il minimo di esistenza è rappresentato naturalmente da cifra varia secondo la natura del reddito.

possessore del fondo dal quale essi provengono già si paghi un tributo stabilito in contemplazione dei redditi stessi.

Tra questi redditi di natura fondiaria, reale o immobiliare, sono compresi i censi in qualunque modo costituiti, le decime di qualsiasi genere, i quartes, i frutti di capitali *quandocumque*, le soggezioni ed ogni reddito che non dipenda da condominio o dominio diretto.

- (1) Tra questi redditi sono compresi anche i redditi di tutte le industrie agrarie esercitate da persone estranee alla proprietà del fondo; (*i coltivatori dei terreni propri sono esenti*) ed anche i redditi di quelle industrie agrarie che sono esercitate dal proprietario del fondo, come l'armentizia, quella della produzione del carbone, dell'olio, del vino, ma unicamente in quanto eccedono i prodotti del fondo stesso (*perchè i fondi sono colpiti da un'imposta speciale sui terreni*).

- (2) A decorrere dal 1° Gennaio 1917, allo scopo di ottenere un aumento d'imposta reso urgente dalla guerra, la diversificazione suddetta è stata così modificata:

I redditi netti della categoria A 2 saranno imponibili per trentaquattro quantesimi;

I redditi netti della categoria B accertati a carico di privati e superiori a L. 3000 e tutti quelli accertati a carico di enti collettivi, saranno imponibili per venticinque quantesimi;

I redditi netti della categ. C accertati direttamente a carico di privati e superiori a L. 3000, saranno imponibili per ventitrè quantesimi. (Decreto Luogotenenziale 9 Novembre 1916, n. 1525, allegato F). E' superfluo rilevare che questa modificazione ha carattere fiscale e non menoma il principio della diversificazione italiana, se non in questo: che, al pari della legge inglese suppone nei redditi più elevati misti o del lavoro una maggiore quota di capitale ed un minore bisogno di risparmio. (n. 223).

Inoltre questa modificazione stabilisce una differenza tra l'imposizione dei privati e quella degli enti collettivi, per quanto concerne la categoria B: differenza palese, che prima non esisteva. Quindi l'urgenza dei bisogni finanziari e l'aumento dell'imposta hanno causato una più estesa diversificazione.

Così la legge varia l'ammontare del massimo reddito completamente esente dall'imposta, secondo le categorie testè accennate, in modo che ad ognuna di esse corrisponde un massimo di esenzione diverso.

Art. 53 del Regolamento: continuano pertanto a rimanere *esenti* i redditi netti della

Categoria B inferiori a L. 533,40

» C » » 640,10

» D » » 800,10.

b) **Terzo mezzo:** *Differenziazione della degressione.* La legge, inoltre, varia le riduzioni accordate ai redditi esigui, in ragione progressiva della loro piccolezza, e le varia ancora secondo le diverse categorie indicate, in modo che a ciascuna di esse corrispondano degressioni diverse.

In effetti, lo stesso articolo 53 del Regolamento dispone:

« Per l'applicazione delle *detrazioni gradual*i si tien conto della riduzione del reddito da netto ad imponibile con i criteri dell'art. 54 della legge ».

Nel ricordare, in proposito, l'esempio indicato al n. 140, occorre notare che il calcolo di queste riduzioni, pel modo difettoso con cui fu formulato il regolamento, è talmente complicato da rendere necessario l'uso di prontuari; ma quest'occasionale difetto, è teoricamente nullo od accidentale, e praticamente lieve ed eliminabile, tanto che non era nella legge fondamentale, ma vi fu introdotto nella frettolosa modificazione del 1894, per semplice trascuranza.

Godono, intanto, moderazioni in via di *degressione* i redditi delle categorie:

A¹, A² - (nessuna moderazione)

B sino al massimo di L. 1066,66 di reddito netto

C » al » » 1280,— » »

D » al » » 1000,— » »

Il *secondo mezzo* di diversificazione, cioè l'esenzione di un vario minimo di esistenza, è chiaro e semplice.

Per chiarire il modo in cui si cumulano le riduzioni del *primo* e del *terzo mezzo* di diversificazione, facciamo l'ipotesi di un impiegato comunale, con lo stipendio accertato per nette L. 900. Egli godrà le seguenti riduzioni:

Prima riduzione (diversificazione):

Il reddito netto di L. 900 appartiene alla categoria D, e perciò si riduce, anzitutto, a quindici quantesimi, ossia ad imponibili L. 337,50

Terza riduzione (degressione):

Dal detto imponibile si opera ancora la detrazione stabilita dalla degressione *per questa categoria*, cioè . . . » 75,—

L. 262,50

Quest'ultima cifra rappresenta il residuo reddito tassabile dell'impiegato anzidetto, e su questa stessa cifra, anzichè sull'intero reddito di lire 900, si applica l'imposta, in base all'aliquota unica proporzionale di lire 22 % circa: donde risulta l'imposta dovuta di L. 57,75.

149. - Ragioni della legge. - L'equità. — Chiarito così il meccanismo semplicissimo di applicazione pratica della diversificazione italiana, vediamo il fondamento teorico, secondo la stessa Commissione della Camera dei Deputati che riferì sul disegno della legge fondamentale del 1864⁽¹⁾, ponendo la questione « se tutte le rendite, qualunque ne sia la *durata*, qualunque ne sia la *derivazione*, debbono venire egualmente colpite in proporzione del loro importo annuale, o se debbono invece venire differentemente tassate, sia traducendole con norme diverse in rendita imponibile, omogenea, e lasciando in tal caso ferma la quotità⁽²⁾ generale, sia applicando loro una diversa quotità, e tenendo in tal caso fermo e invariato il loro importo.

La relazione ministeriale ha creduto poter risolvere la questione nel senso nel quale, almeno per il maggior numero delle applicazioni, la risolse Roberto Peel e la mantiene risolta il Parlamento inglese ed il suo illustre cancelliere (cioè escludendo la differenziazione delle rendite, la quale fu invece proposta appunto dalla Commissione della Camera).

Anche noi certamente rispettiamo al più alto grado l'autorità degli statisti britannici. Ma non possiamo dissimularci che questa materiale equiparazione di tutte le rendite, secondo il solo dato del loro valore annuale, è la fonte dei più vivi richiami del popolo inglese; non possiamo trascurare che quasi tutti gli scrittori riprovarono questo sistema; non possiamo trascurare che se gli uomini di Stato formularono di questo modo la legge e di questo modo la mantengono, egli è principalmente perchè la considerano una legge transitoria....

Soprattutto, noi dobbiamo avvisare al bisogno nostro che è d'introdurre un'imposta la quale, attese le condizioni della nostra finanza, non potrebbe essere transitoria....

Noi dobbiamo dunque contare su questa imposta in modo permanente. Or bene: *dovendo fondar questa imposta in modo permanente, bisogna anche studiare ch'essa sia ordinata con bastante equità, e che sia tale fin da principio, affinchè come imposta nuova incontri minori difficoltà.*

Dovendo pertanto pensare a far equa l'imposta sulla rendita, e perchè il bisogno dell'equità è maggiore in un'imposta nuova, e perchè questo bisogno è maggiore nell'imposte che devono durare permanenti, anzi tendere a progressivo sviluppo, era nostro debito di affrontare, almeno a larghi

(1) Camera dei Deputati, *Relazione della Commissione sul progetto di legge d'imposta sui redditi della ricchezza mobile*. Tornata del 23 Giugno 1863. Milano, Stamperia Reale, 1864, vol. II, pagine 22 e seguenti.

(2) Qui per quotità s'intende l'aliquota, il tasso o la ragione dell'imposta.

tratti, la questione che in Inghilterra si chiama questione sulla differenza delle rendite (*discrimination*) »⁽¹⁾.

150. - La diversificazione è costituzionale. — Qui occorre aver presente che l'articolo 25 dello Statuto fondamentale del Regno d'Italia, del 4 Marzo 1848, dispone: *Tutti i regnicoli contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato.*

Si è visto come una disposizione simile nel fine, se non nella portata, trovisi nelle Costituzioni degli Stati Uniti d'America (n. 67 a 62), nella Costituzione del Belgio (n. 37) ed in quella della Turchia (n. 99). Così pure dispongono che *nessun privilegio può essere accordato in materia d'imposta* le Costituzioni seguenti:

a) Costituzione del Regno d'Olanda del 30 Novembre 1887, capitolo VII, articolo 175;

b) Costituzione del Regno di Prussia del 31 Gennaio 1850, titolo VIII, articolo 101;

c) La Costituzione della Repubblica Argentina del 25 Settembre 1869, nel capitolo IV dispone:

« Art. 67. - Le attribuzioni del congresso sono le seguenti:....

....2. Imporre contribuzioni dirette per un tempo determinato e proporzionalmente eguali in tutto il territorio della nazione.... » (n. 44).

Simili disposizioni derivano dalla Rivoluzione del 1789.

d) Per la Carta francese del 1791 i cittadini contribuiscono *en proportion de leurs facultés*; quelle del 1814 e del 1830 dicevano: *en proportion de leurs fortune*. La Costituzione spagnuola del 1812: *en proporcion a sus facultades*. La C. portoghese del 1826: *en proporção do seus haveres*.

Ora simili disposizioni, che sembrano precludere l'adito alla diversificazione, non meno che alla progressione, in realtà tendono o a proteggere i singoli Stati dal Parlamento Federale, come in America (n. 67-72) e nell'Australia (25), oppure ad assicurare l'eguaglianza dei cittadini di fronte all'imposta; ma non escludono la diversificazione che tale eguaglianza non menoma. E, infatti, vige la diversificazione così in Olanda (n. 62; 95), come in Prussia (n. 51-53), in Spagna (n. 84) e ovunque.

Circa la Costituzione del Regno d'Italia, la quale vuole assiso l'onere tributario secondo gli averi, sorse il dubbio ch'essa con questa espressione intendesse escludere dall'imposta il prodotto del lavoro, sino a quando, mediante il risparmio, non si trasformasse in un avere, cioè in una proprietà. Ma tale dubbio fu eliminato in base all'incontestabile principio che tutti i cittadini sono obbligati a contribuire ai carichi dello Stato, escluso ogni privilegio. Al di sopra di un minimo necessario per l'esistenza umana, non si può ammettere una esenzione assoluta e generale di alcune entrate; senza che sia giustificata da ragioni speciali di diversificazione. Ma, nel senso dello

(1) Queste riflessioni vanno meditate dal legislatore che, per la prima volta, stabilisce l'imposta sul reddito complessivo.

Statuto del Regno d'Italia, « l' avere, rispetto all' imposta, non può limitarsi soltanto a quello che viene stimato nella liquidazione di un patrimonio o di una successione. Il lavoro umano è la prima sorgente della ricchezza, è l' uomo stesso che mette in essere le sue facoltà » ⁽¹⁾.

E anzi opportuno accennare fin d' ora una constatazione su cui dovremo ancora intrattenerci, cioè: che non è possibile valutare gli oneri che la Carta Costituzionale riconosce come legittimamente imposti al cittadino limitandosi a tener conto soltanto degli oneri tributari in senso stretto, quasi alla sola imposta in danaro. E invece necessario tener conto di tutte le prestazioni che il cittadino deve corrispondere gratuitamente in servigi, di tutte le limitazioni de' suoi diritti e della sua attività personale, che importano direttamente o indirettamente un onere di natura economica non dissimile dall' imposta in denaro, nè di minore entità.

Infatti, dei tre soggetti dell' umana attività, l' individuo, la Società e lo Stato, quest' ultimo rappresenta l' ente intermedio tra i primi due. Come tra l' individuo e lo Stato non vi è antitesi assoluta, così tra lo Stato e la Società non vi è perfetta identità, tra questi tre soggetti vi è la comunanza di alcuni scopi, cioè di quelli collettivi pubblici, che chiameremo statali, ma v' è in pari tempo differenza di altri scopi, che chiameremo privati individuali. Però tra l' individuo e lo Stato vi è difformità reale d' interessi immediati, non solo perchè i loro bisogni non sono tutti comuni, nè di eguale intensità, ma anche perchè, nella serie dei bisogni statali comuni, non si verifica contemporaneamente lo stesso grado di utilità finale per lo Stato e per l' individuo; in quanto per quest' ultimo la scala dei bisogni individuali è più estesa e i mezzi per soddisfarli sono più limitati. Per l' individuo il bisogno dell' esistenza di primo grado è un bisogno privato, mentre il bisogno statale è di grado meno urgente; per lo Stato lo stesso bisogno statale può essere di esistenza, cioè più urgente di tutti i bisogni privati individuali.

Lo Stato, inoltre, per la sua costituzione, prevede prima e meglio del singolo, valuta e soddisfa direttamente i bisogni statali del singolo e della Società, armonizza le diverse serie di bisogni di questi due soggetti, contrastando all' uopo taluni bisogni privati dell' individuo, non meno che taluni bisogni collettivi della Società.

Per compiere la propria missione lo Stato non dispone di altri mezzi, se non quelli che preleva sugli averi dei cittadini, cioè tanto sui loro beni materiali, quanto sui loro beni immateriali o personali. Lo stato impone, ad esempio, la prestazione personale del servizio militare, se e in quanto non può difendere la patria con soldati mercenari; altrimenti impone prestazioni in beni materiali, in luogo del servizio militare.

Ma non v' è differenza essenziale tra l' imposta in denaro e quella in

(1) Attilio Brunialti: *Il diritto costituzionale e la politica*, vol. II, pag. 638. (Torino, 1900),

servigi: entrambe sono oneri obbligatori pel cittadino ed hanno valore economico.

Naturalmente v'è diversità giuridica ed economica tra il diritto dello Stato e l'onere del cittadino, anche lo scambio di due ricchezze eguali non si effettua se non per la diversità d'interessi delle due parti, secondo il calcolo edonistico.

Tali premesse conducono intanto a due conclusioni. Anzitutto, non v'è identità di interessi contemporanei tra l'individuo e lo Stato, e l'individuo tenderebbe, come tale, a sottrarsi al soddisfacimento dei doveri verso la collettività, addossandolo ad altri cittadini, come meglio vedremo (n. 193).

In secondo luogo, non solo l'imposta ch'egli paga in denaro, ma anche quella ch'egli corrisponde in servigi o in limitazioni della sua libertà, costituisce onere tributario in largo senso, e nessuna delle due specie di beni materiali e personali può sottrarsi al tributo, (n. 192, I).

Però, da tale premessa non si può trarre la conseguenza che lo Statuto vieti di ammettere *ragioni speciali* di diversificazione e, quindi, di ammettere anche l'esenzione di alcuni redditi del lavoro o del capitale o misti: conseguenza erronea accolta dal Brunialti e da altri autori⁽¹⁾. Anzi, qui la relazione parlamentare si accinge a dimostrare che lo Statuto prescrive quelle diversificazioni, le quali servono a proporzionare l'imposta al valore annuo effettivo degli averi, e quindi a stabilire un'eguaglianza effettiva e non solo apparente dei cittadini di fronte al tributo in denaro (n. 159).

« E' regola costituzionale che l'imposta debba commisurarsi agli averi. Questa regola costituzionale noi, seguendo i dettami economici, la vogliamo in generale, e per quanto è possibile, applicata in modo che gli averi, dovendo l'imposta ripetersi, siano colpiti con riguardo a ciò che anche in essi ripetesi, cioè con riguardo alla rendita, e che quindi l'imposta, in generale e dentro i limiti del possibile, si misuri tenendo conto esclusivamente della rendita.

Ecco perchè, secondo l'avviso nostro, non obbedirebbesi nè allo spirito della legge costituzionale, nè alle esigenze della dottrina economica, se le rendite venissero tutte considerate pari di grado in quello che gl'inglesi chiamano il loro valore annuo. »

151. - Valore annuo di ciascuna rendita. — « Se una rendita è veramente temporanea o vitalizia, nessuno potrà negare ch'essa differisca dalle rendite, le quali abbiano una separata e distinta causa permanente in un fondo od in un capitale, che rimanga sempre a disposizione del reddituario e gli produca in perpetuo la rendita. La differenza sta in ciò che la rendita temporanea porta compenetrata in sè medesima quella parte del capitale che dovrebbe con la rendita venire costituito, affinchè il trattamento di questa e della rendita perpetua potesse dirsi eguagliato.

(1) Baer: *L'avere e l'imposta*, Torino, 1872; A. Magliani: *L'avere e l'imposta*, nella *Nuova Antologia*, 1892, pag. 358.

Se poi una rendita è non solo temporanea o vitalizia, ma inoltre procurata coll'opera di colui che la percepisce, nessuno potrà negare ch'essa differisca in primo luogo dalle rendite aventi una causa perpetua, e, in secondo luogo, anche dalle rendite temporarie bensì, ma pur indipendenti dall'opera dell'uomo.

La differenza con queste ultime sta in ciò: che la rendita di cui parliamo porta compenetrata in sè medesima pure la parte del capitale speso nel procurare alla persona l'abilità, e che dovrebbe con la rendita venire ricostituito, affinchè il trattamento di tutte due le specie di rendita temporanea potesse dirsi pareggiato.

Nè basta ancora. Pur quando si considera il capitale ch'è permanente causa di una rendita, vi è ancora una terza diversità tra rendita e rendita, poichè il medesimo capitale produce una rendita più o meno grande, secondo che sono più o meno grandi i pericoli che la rendita manchi o che lo stesso capitale si perda.

Il capitale non si determina ad un impiego pericoloso se non verso la promessa di un profitto più largo, il quale, se il pericolo è relativo alla rendita, compensi col profitto maggiore in alcuni anni quello che, in altri, fosse minore; e se il pericolo è relativo anche al capitale dia, nel profitto maggiore, pur quanto all'eventuale perdita dello stesso capitale può corrispondere. Segue da ciò che tutte le rendite procedenti da un capitale dovrebbero venir pareggiate, riducendole tutte egualmente alla rendita che si potesse assumere per tipo della rendita più sicura ».

152. - Il pareggiamento teorico delle rendite. — « Adottando quest'ordine d'idee, il pareggiamento delle rendite dovrebbe a rigore procedere come segue :

1) Riducendo tutte le rendite permanenti al saggio proprio di quelle fra esse ch'è la più certa.

2) Riducendo tutte le rendite temporarie o vitalizie, scevre dall'opera dell'uomo, a quella quantità che rimane dopo detratta la parte destinata a convertirsi nel capitale relativo.

3) Per tutte le rendite temporanee, che hanno commista l'opera dell'uomo, facendone una prima riduzione a quella quantità che rimane dopo tolta la parte necessaria a ricomporre il capitale speso nel procurare l'abilità personale, e una seconda riduzione a quella quantità che rimane dopo detratta la parte necessaria a costituire il capitale relativo.

4) Per tutte le rendite temporarie che hanno commista l'opera dell'uomo ed anche l'impiego di un capitale, facendone una prima riduzione a quella quantità che rimane dopo detratta la parte corrispondente all'interesse del capitale impiegato, interesse proporzionato al rischio della speculazione, e procedendo su ciò che risulta alle riduzioni delle quali nel precedente numero si discorre. La parte relativa all'interesse del capitale, ridotta al saggio della rendita più certa, e ciò che resta, dopo eseguite tutte le

riduzioni preaccennate, costituirebbero insieme uniti la rendita imponibile.

153. - Difficoltà pratiche. — « Ognuno vede la difficoltà di questa lunga trafia di operazioni, che la teoria può suggerire. Ognuno vede come, all'atto pratico, sia difficile separare in ciascuna rendita mista ciò che è dovuto all'interesse anche aleatorio del capitale impiegato, e distinguere nelle rendite temporarie ciò che è rendita, da ciò che è restituzione del capitale anticipato per procurare l'attitudine personale, o da ciò che è costituzione del capitale futuro, destinato a mantenere perpetua la rendita.

Di qui la difficoltà grande di dettar norme nell'argomento. Di qui la disparità tra le norme che vennero suggerite da vari autori. Di qui persino la conclusione, certamente eccessiva, che nell'incertezza fosse miglior partito considerare tutte le rendite come se avessero la stessa importanza, prendendo per rendita imponibile il loro valore annuo.

Ma, se è vero che la legge non deve dettare se non regole chiare e semplici, prendendo a considerare grandi medie, se ciò è specialmente vero in una legge nuova ed in una prima epoca, se appunto per ciò debbesi mantenere la moderazione del contingente nei primordi dell'imposta⁽¹⁾, non per questo è ammissibile che nemmeno le più grandi differenze non debbano togliersi, non per questo è ammissibile che si debba lasciare tutta l'anormalità, solo perchè non si può tutta toglierla.

Chi ben consideri troverà che non è questo il metodo seguito dai legislatori. In tutti i rami di finanza i legislatori possono e quindi debbono avvicinarsi alla proporzionalità quanto più è possibile farlo conservando alle norme che dettano la semplicità e la chiarezza. E' questo il metodo seguito istintivamente quasi sempre, anche quando non lo si affermava. E' questo il metodo la cui applicazione viene invocata anche in Inghilterra, per questa medesima imposta.

Parmi, dice molto assennatamente Stuart Mill⁽²⁾, che si serva molto meglio all'intento della giustizia pur col tracciare una linea di distinzione alquanto arbitraria, anzichè non tracciarne affatto e trattar tutti ad un modo.

E con pari buon senso il Muntz affermava al Parlamento inglese che *il differire l'applicazione di un rimedio pratico sotto il pretesto che non è perfetto, non è aliro davvero che aggiungere all'ingiustizia l'insulto⁽³⁾.* »

154. - Il pareggiamento pratico esposto in Inghilterra. — « Le principali proposte che si fecero in Inghilterra, per conciliare la semplicità con la giustizia, almeno approssimativa, furono le seguenti:

Il Sayer avrebbe voluto che, se la rendita fondiaria libera era tassata

(1) Jacob: *Principes de Science des Finances*, §§ 1091, 1100. (Lipsia-Parigi, 1841, Bockaus).

(2) John Stuart Mill, deposizione citata ai n. 118-122, risposta n. 5245. Nella sua *Polit. Econ.* egli dice: *La difficoltà di fare perfetta giustizia non è una ragione per non farne quanta si può!* Libro V, cap. II, § 4. Egli pone in evidenza che la diversificazione a favore delle entrate temporanee non riposa sulla base dell'aritmetica, ma dei bisogni e dei sentimenti umani.

(3) Veggansi gli opportuni commenti fatti alla proposta del Muntz dal *Times* del 19 Febbraio 1857. — Broglio, op. cit. (*Lettera XXIII*).

come 10, i titoli pubblici e gl'ipotecari lo fossero come 9, le rendite commerciali come $7\frac{1}{2}$, le vitalizie semplici come $6\frac{2}{3}$, gli stipendi e le pensioni come 6, le rendite professionali come 5, (n. 116).

I ragionieri (n. 117), invece, riducendo tutte le rendite a capitale egualmente imponibile, e prendendo a tipo la rendita pubblica, avrebbero voluto che, se la rendita pubblica era portata a capitale in ragione di 100 per 3, la rendita professionale, dopo detratto il sesto, fosse portata a capitale moltiplicando ciò che resta per il numero d'anni di vita probabile, per esempio moltiplicando per 13 la rendita di chi ha 40 anni, e la rendita industriale e quella commerciale fossero costantemente moltiplicate al $16\frac{2}{3}$; dal che tutto conseguirebbe che, se il capitale imponibile di L. 30 di rendita era lire 1000 pel debito pubblico, fosse di lire $(30-5) = 25 \times 13 = 325$, pel professionista a 40 anni, e fosse di lire $(30 \times 16\frac{2}{3} = 500)$ pel commerciante e l'industriale.

Stuart Mill (n. 118-122), partendo dal principio che la differenza non debba da altro dipendere che dal bisogno del risparmio, anzi secondo le disposizioni a servire a questo bisogno essere misurata, vorrebbe ridurre le rendite temporarie ma certe, per esempio i vitalizi, ai $\frac{3}{4}$ e le temporarie e nello stesso tempo precarie ed incerte, per esempio le rendite industriali, commerciali e professionali ai $\frac{18}{28}$, e per modo che una rendita di Lire sterline 4 pagasse 28 denari se perpetua, 21 se temporanea certa, 18 se incerta. Mill crede che i ragionieri favorissero troppo le rendite temporanee certe, le quali *non hanno bisogno* di pensare e non pensano al risparmio tanto quanto le precarie ed incerte⁽¹⁾.

Roebuck, Hubbard (n. 127), e da ultima Disraeli (n. 126), sarebbero stati contenti che la distinzione si facesse per le sole rendite chiamate dal Mill *temporarie incerte*, cioè le industriali, le commerciali, le professionali.

Roebuck proponeva (n. 116) di tassare queste rendite a $3\frac{1}{2}$ denari in luogo di 7 denari caricati alle altre categorie, cioè alla metà; Hubbard a $4\frac{2}{3}$ denari, cioè ai $\frac{2}{3}$; e Disraeli a $5\frac{1}{4}$, cioè ai $\frac{3}{4}$.

L' Horsman, poi, ancora prima che Disraeli facesse la sua proposta, aveva creduto poter distinguere, sulle tracce di Mac Culloch,⁽²⁾ le rendite professionali dalle rendite miste⁽³⁾ tassando queste ai tre quarti (6 denari sopra 8) della tassa attribuita alle rendite procedenti dal suolo e dalla rendita pubblica, e tassando le professionali alla metà, e cioè a 4 denari sopra 8 della tassa predetta.

(1) Questo concetto del *necessario risparmio*, come in seguito emerge, non fu accolto, se non in parte; esso non è il solo e neppure il più importante nella diversificazione di questa legge, come sembra ritenga l'Einaudi (*Intorno al concetto di reddito imponibile ecc.*) Torino 1912, pag. 62. E notisi che il legislatore allude al risparmio *necessario*, secondo la nozione datale dal Mill (n. 121), non anche al risparmio del capitalista, in tal senso non necessario, cui allude l'Einaudi. Ad ogni modo, tale concetto non fu seguito inconsciamente dal legislatore italiano, come ritiene il prof. Toesca di Castellazzo *Le imposte sui consumi ecc.*, in *Rivista di diritto pubblico*, 1912, parte I, pagg. 119, 122.

(2) Veramente, per la cronologia, il De Parieu afferma che l'emendamento dell'Horsmann è conforme alle osservazioni pubblicate nello stesso tempo dal Mac Culloch.

(3) Cioè quelle provenienti dal commercio e dall'industria.

Secondo l' Horsman, (n. 116) le rendite miste dovevano pagare le tre quarte parti delle rendite perpetue, perchè nell'atto che comprendono l'opera temporaria dell'uomo, comprendono pure la rendita del capitale impiegato; e le rendite professionali dovevano pagare la metà delle rendite perpetue, perchè l'altra metà si considera appartenente al capitale da costituire. Evidentemente l' Horsman, al pari di altri che lo precedettero, ha spinto la semplificazione fino a non tener conto delle rendite schiettamente professionali e di quelle che all'opera dell'uomo associano il capitale, come le industrie e i commerci.

Nel sistema dell' Horsman si fa detrazione alla rendita solo in vista dell'opera dell'uomo e della temporaneità a questa annessa, e presa in considerazione tale temporaneità accompagnata dall'opera dell'uomo, non si fa distinzione, se non tra il caso che vi è commisto il capitale ed il caso che il capitale vi rimane estraneo.

In tutti questi sistemi è ammesso che debbansi fissare regole abbastanza semplici e precise.

In tutti è ammesso che le rendite professionali, industriali e commerciali debbano essere tassate in minor grado delle rendite perpetue.

Nei principali di questi sistemi è ammessa la distinzione tra rendite professionali e rendite d'industria e commercio che hanno commisto un capitale.

Solo nel sistema del Sayer ed in quello del Mill le temporarie certe sono distinte dalle temporarie incerte che abbiano o non abbiano il concorso del capitale. Ma havvi questo divario fra Sayer e Mill: che il primo tassa meno le professioni (decimi 5), poi le temporarie certe (decimi $6 \text{ o } 6\frac{2}{3}$), poi le temporarie dell'industria e del commercio (decimi $7\frac{1}{2}$); mentre Mill tassa meno le temporarie dell'industria e del commercio e le professionali ($10\frac{1}{28}$), e tassa poi le temporarie certe ($21\frac{1}{28}$).

155. - Espedienti pratici adottati in Italia. — « E pertanto noi saremmo disposti a fare le tre distinzioni:

1) delle rendite temporarie incerte che hanno commisto l'impiego del capitale (*industrie e commerci*);

2) delle rendite temporarie che non hanno commisto l'impiego del capitale, ma che sono certe (*vitalizi e pensioni*);

3) delle rendite temporarie che non hanno commisto l'impiego del capitale e che non sono certe (*rendite del puro lavoro, professioni e stipendi*).

Assegneremmo, con Hubbard, alle prime i $\frac{6}{8}$ ed alle ultime i $\frac{4}{8}$, e inseriremmo fra quelle e queste le seconde, attribuendo loro i $\frac{5}{8}$. In altre parole, noi crederemmo assai prossimo al vero, pur conservando la desiderata semplicità, quel sistema che lasciasse le rendite perpetue al naturale loro importo o valore annuo e che riducesse:

- a) La rendita dipendente da un capitale, al 5 % se superiore.⁽¹⁾
- b) La rendita temporaria dipendente dall'opera dell'uomo senza aggiunta di capitale (rendite professionali e stipendi) ai $\frac{4}{8}$, ossia alla metà del loro valore annuo;
- c) La rendita temporaria indipendente dall'opera dell'uomo (vitalizi, pensioni) ai $\frac{5}{8}$ del loro valore annuo;
- d) La rendita mista nella quale l'opera dell'uomo ed il capitale concorrono, ai $\frac{6}{8}$.

156. - Differenze trascurate: Categoria C. — Qui dobbiamo interrompere l'esposizione dell'importante documento parlamentare per mettere ancor meglio in evidenza che il sistema di diversificazione adottato, accordando una stessa riduzione, *proporzionale al reddito*, per ciascuna delle categorie *b, c, d*, trascura le molte e profonde differenze che intercedono tra i singoli redditi compresi in ciascuna categoria. Per esempio, nella *categoria C*, vi sono i vitalizi ai quali si accorda una riduzione uniforme, mentre il rigore del principio richiederebbe delle distinzioni, non essendo il valore intrinseco di una rendita vitalizia la quale fu costituita per la durata di 5 anni paragonabile al valore intrinseco di una rendita vitalizia la quale fu costituita per la durata di 50 o più anni. Lo stesso deve dirsi anche per quanto concerne la deduzione proporzionale al reddito accordata per la ricostituzione del capitale speso per l'acquisizione dell'abilità professionale. Valga l'esempio addotto da Mac Culloch.

«*A* e *B* sono avvocati o macchinisti, la cui educazione è costata un'egual somma, per esempio Lst. 4000 per uno. Ma mentre *A* riesce a meraviglia, *B* riesce a stento; il primo guadagna 2000 lire all'anno; il secondo 500 soltanto. Ora suppongasi che questi redditi siano gravati del 10 % ciascuno: in tal caso, *A* dovrà contribuire 200 lire, e *B* 50.

Ma siccome da 200 a 250 lire⁽²⁾ della somma ricevuta da ognuno di essi non sono un vero reddito, ma una parziale restituzione del capitale erogato, così ne segue che, dedotta questa somma, il reddito netto e vero dell'uno ascende a L. 1800, su cui egli paga un'imposta di L. 200, ossia l'11 $\frac{1}{2}$ %, ed il reddito dell'altro è 300 lire, su cui egli paga un'imposta di L. 50, ossia il 16 $\frac{2}{3}$ %; di modo che il reddito più piccolo paga all'incirca un 5 % di più di quanto paga il maggiore, ascendente al sestuplo dell'altro!

E ciò, ricordiamolo bene, non è un caso straordinario o ipotetico; al contrario è uno dei mille che continuamente occorrono in ogni ramo di affari...

Non è il caso di parlare di uniformità nelle quote della deduzione. Se non si vogliono commettere grossolane ingiustizie, l'uniformità in questi casi dev'essere respinta. Ognuno dev'essere separatamente giudicato. Il red-

(1) La Camera dei Deputati modificò (n. 160), questa ed anche le rimanenti modalità, pur conservando i principi di sopra esposti.

(2) Non l'interesse di Lst. 4000, ma l'annua somma necessaria per ricostituirla alla morte delle parti.

dito di due avvocati può essere eguale; ma, se la loro età differisce, essi non possono subire la medesima quota d'imposta; nè quando l'interesse è al 4 %, la quota può essere quella che sarebbe quando l'interesse sia al 3 od al 5 %.

E come dobbiamo noi misurare le somme che son da dedursi sui redditi delle due persone, e da accumularsi come fondo per ristaurare il capitale impiegato sopra di esse? ⁽¹⁾ ».

Potrebbe considerarsi giusto il dedurre tali somme, dai redditi professionali secondo una misura fissa percentuale dei redditi stessi, solo, ammettendo che il capitale impiegato per l'educazione professionale abbia appunto quel rapporto percentuale fisso col reddito annuo dell'esercente la professione.

Ma ciò non può ammettersi, perchè in fatto non si verifica, anzi si verifica spesso il contrario, cioè che il reddito non ha un rapporto costante con la spesa dell'educazione professionale.

Nondimeno, il metodo di riduzione proporzionale al reddito, adottato nella presente legge, come nella legge inglese e nelle altre consimili, è reso necessario dall'impossibilità di adottare un metodo bensì più esatto, ma in pari tempo abbastanza semplice e facile nella sua pratica attuazione.

157. - Altre differenze nella Cat. A. — Un'altra osservazione dobbiamo fare sulla relazione parlamentare in esame, ed è che nella legge del 1864 non si propose dal Governo, nè si adottò dal Parlamento una distinzione necessaria, che poi fu adottata nel 1894 ⁽²⁾ e che troviamo ancora nel testo unico attuale della legge più sopra riportato: cioè la distinzione dei redditi capitalistici (*Categoria A*) in due sotto categorie: rendita dello Stato, o garantita dallo Stato (*Categoria A'*), e tutti i rimanenti redditi capitalistici privi di tale garanzia (*Categoria A''*).

La legge del 1864 riuniva in un'unica categoria tutti questi redditi, e senza far distinzione fra quelli che provenivano da impieghi più sicuri, e quelli che traevano origine invece da impieghi più o meno aleatori, tutti li assoggettava all'imposta pel loro valore integrale.

Giusta il concetto della legge del 1894, oggi ancora in vigore, questi redditi vengono invece distinti secondo l'*indole dell'impiego* del capitale donde derivano, e secondo la *natura del titolo* che li rappresenta.

Criterio fondamentale della distinzione è stato:

1) *In rapporto all'indole dell'impiego*, la maggiore o minore *facilità dell'impiego* stesso, la maggiore o minore *sicurezza* di riscuotere il frutto, la maggiore o minore *continuità* di questo;

2) *In rapporto poi al titolo*, la considerazione che pei redditi i quali provengono da capitali investiti in titoli negoziabili commercialmente, le oscillazioni aleatorie prodotte da cause diverse nella misura dei frutti trovano

(1) Cioè, nel linguaggio degl'ingegneri, rimpiazzare le vecchie macchine, quando sono logore ed han cominciato a divenire inutili. (I. R. Mc. Culloch, *op. cit.*, I. c.).

(2) Art. 2 della legge 22 Luglio 1894 n. 339.

riscontro in oscillazioni corrispondenti nel valore capitale, si che *l'accrescimento dell'aliquota dell'imposta, rientrando anch'esso fra le cause delle oscillazioni, si compenetra nel capitale e non si presta a diversificazioni.*

A questo proposito, deve accennare che la questione della imponibilità della rendita dello Stato (che poi è una delle importanti questioni della diversificazione in senso lato, sulle quali il presente studio deve necessariamente sorvolare) fu ampiamente dibattuta nella discussione della legge in parola ⁽¹⁾ e nella riforma legislativa del 1894 ⁽²⁾.

Presso le nazioni in cui vige l'esenzione, oppure il minore aggravio (n. 109), delle rendite del debito pubblico, si persegue lo scopo di limitare il saggio d'interesse col salvaguardare il credito dello Stato, col rispettare l'esenzione promessa all'atto dell'emissione del prestito e mantenere la corresponsione del pattuito interesse: insomma si propone un vantaggio finanziario superiore alla somma d'imposta che si abbandona. Un aspetto simile ha assunto talvolta la esenzione degli stipendi corrisposti agli impiegati dello Stato: esenzione che, oltre al tutelare le condizioni economiche di tali impiegati, nell'interesse dello Stato, si propone di rispettare la corresponsione del pattuito stipendio e di evitarne l'aumento, che importerebbe allo Stato una maggiore spesa, forse superiore all'ammontare dell'imposta abbandonata.

Infine, è da rilevare, in ordine alla diversificazione proposta nella riassunta relazione parlamentare, come tale proposta, fatta nel 1863, sia più vicina all'esempio del Regno di Sassonia del 1848 (n. 56) che non agli esempi allegati degli autori inglesi del periodo 1833-1852 ai quali si era ispirata; la quale circostanza non è facilmente spiegabile, se non in via d'ipotesi, ammettendo che il legislatore italiano abbia intesa la stessa necessità di adattamento e riduzione delle dottrine inglesi intesa dal legislatore sassone.

158. - Criterio di differenziazione adottato. — « Noi crediamo, proseguiva l'on. Pasini, di dover lasciare le rendite perpetue come sono, perchè nell'attuale stato di trasformazione di simili valori in Italia, nella incertezza che ora domina sul saggio dell'interesse in beni fondi e nella rendita pubblica, sia miglior partito lasciare alle rendite perpetue, e specialmente alle rendite pubbliche il naturale loro importo senza portarvi detrazioni. *Basterà assegnare anche alle rendite che dipendono da un capitale redimibile il saggio più ordinario cioè il 5 %.* ⁽³⁾

Premesso ciò sulle rendite permanenti, procediamo a spiegare il concetto che abbiamo formulato rispetto alle temporanee.

(1) *Atti Parlamentari* citati, vol. II. In favore dell'imposizione, vedansi le pagg. 20-22, 71, 89-90, 640-641, 713-716, 717-718; contro l'imposizione, pagg. 607, 716-717, 718; sul modo d'importarla, pagg. 22, 401-2, 715-716. Vedasi per una breve esposizione dell'argomento: *Gastone Jeze: L'imposition de la rente nella Revue de Science et de législation financières*; Paris 1914, pag. 110; vedasi a pag. 147 della stessa Rivista un cenno della discussione alla Camera francese.

(2) Achille Flebano: *Storia della Finanza Italiana*, vol. III, pag. 394 e seg. (Torino-Roma 1902).

(3) V. il n. 155, nota I, pag. 168, e il n. 160.

Noi troviamo qui indispensabile fare una prima distinzione tra le rendite perpetue o dipendenti da capitale redimibile e le temporarie che non dipendono in parte alcuna dall'opera dell'uomo, ma si maturano da sè. Sarebbe ingiusto tassare queste alla pari di quelle, con che tasserebbesi in queste quel capitale che ne fa parte, e che non fa parte e non sarebbe tassato nelle altre.

Del pari noi troviamo indispensabile fare una distinzione tra le rendite temporarie che esigono l'opera dell'uomo e quelle che si maturano da sè. Sarebbe ingiusto tassare egualmente tanto chi ha speso per procurarsi l'attitudine, quanto chi nulla ha speso.⁽¹⁾

Noi finalmente troviamo indispensabile fare una distinzione tra la rendita temporaria, che non esige il concorso del capitale, e quella che lo esige. In quest'ultima il capitale rimane sempre e non ha bisogno di ricomporsi, e deve per la sua parte venire tassato come ogni altro capitale. Oltre di che, in queste rendite commerciali è sempre assai considerevole la parte che non viene dedicata al consumo e che può quindi più convenevolmente venir colpita d'imposta⁽²⁾.

Giova qui notare che preferiamo considerare le rendite miste senza distinguere la rendita propria del capitale e quella propria dell'opera dell'uomo, perchè siamo convinti della difficoltà di simili distinzioni, e riconosciamo giusto il pensiero di coloro che insegnano essere molto più agevole rilevare la rendita industriale e commerciale nel suo complesso, ed essere abbastanza equitativo applicare a questa rendita commerciale quel maggior grado d'imponibilità che al capitale possa dirsi corrispondente». (n. 116, 205).

159. - Ulteriori giustificazioni. — Nella discussione della legge, non mancarono gli oppositori della diversificazione, che però furono confutati, illustrando e svolgendo gli argomenti testè accennati, già addotti in sostegno, nella relazione della Commissione della Camera dei deputati.

Il relatore della stessa Commissione, on. Pasini, fra l'altro osservava⁽³⁾:

«A parte i ragionamenti, a parte le autorità, vi pare equo di sottoporre alla stessa tassa, in proporzione della rendita effettiva, tanto l'impiegato pubblico, che ha speso per procurarsi la capacità, e che dovrà mettere in serbo una parte del suo stipendio, per provvedere all'avvenire dei figli, quanto quello il quale ha un capitale perpetuo, che non mancherà mai, quello che ha una rendita, la quale durerà anche dopo la sua morte a favore dei figli suoi? Ecco in che modo l'equità della diversificazione delle rendite è stata trovata assolutamente conforme alla più ovvia equità.

(1) Simile distinzione, precisata al precedente n. 155, non fu adottata e furono riuniti i redditi alle lettere b, c, quivi indicati, che hanno in comune la necessità di ricostituire il *capitale speso* per procurare l'*abilità* personale o per costituire la rendita temporanea. Tali redditi furono classificati nella *Categ. C.*

(2) Quest'ultimo argomento esclude in modo esplicito ed evidente che lo scopo principale del legislatore fosse quello di esentare il risparmio, semplicemente come tale, ed ancorchè non necessario.

V. pag. 166, nota I. Su quest'argomento dell'esenzione dall'imposta sul reddito della parte risparmiata di esso, vedasi la breve memoria del prof. Augusto Graziani: *Note di scienza delle finanze*, (Napoli 1915); ed il n. 189, II-IV.

(3) *Atti Parlamentari* citati, vol. II, pagg. 439 e seg.

Se non che l'onorevole Ministro ha detto che praticamente vi sarebbe una grande *difficoltà nell'apprezzare distintamente le rendite*. Ora questa difficoltà l'abbiamo in molte leggi di finanza. In molte leggi d'imposta siamo costretti a valutare, nostro malgrado, secondo una data misura, con una data formula di traduzione certe rendite, certe utilità temporarie, a fine di sottoporle a tassa in modo che riescano imposte così come sono imposte le attività permanenti.

Per esempio, voi volete tassare un legato di usufrutto, in confronto di un legato di proprietà.

In questo caso siete ben costretti a dettare una regola fissa, la quale porti l'usufrutto alla metà di quello che sarebbe il valore della proprietà. Questo è un canone ricevuto. E come vorrete dimenticare questo canone quando andate a porre l'imposta diretta sulla rendita? Ciò non mi pare possibile.

Adunque, la difficoltà in massima vi è sempre in tutte le imposte, ed in tutte le imposte bisogna accettare delle medie, se si vuole renderle equamente applicate. Per non volere accettare queste medie, s'incorrerebbe in altre ingiustizie ben maggiori, mentre con queste medie si cerca appunto di rendere minori le ingiustizie, che altrimenti risulterebbero nell'applicazione delle imposte.

Giustamente a questo proposito Stuart Mill affermava *parergli che l'intento della giustizia fosse molto meglio servito pur col tracciare una linea di distinzione alquanto arbitraria, anzichè non tracciarne affatto e trattar tutti ad un modo...* Bisogna dunque nelle leggi di finanza cercare la minore ingiustizia possibile ».

E poi il relatore soggiungeva (pag. 417): « L'onorevole Sella mi ha ammesso che vi sono delle rendite che portano in sè stesse una parte del capitale.... ed ha inteso risolvere la differenza affermando che vi sono altre imposte che tassano il capitale... Ma perchè l'imposta di registro cade sul capitale, per questo sarà giusto che questo capitale sia una seconda volta tassato, quando veste la forma di rendita vitalizia, e non lo sia quando veste la forma di rendita permanente? »

Io capisco come si possa fare la legge del registro con equità, tassando indistintamente tutti i capitali che si trovano nelle medesime condizioni, non capisco come si possa farla con equità tassando nella imposta sulla rendita ora sì, ora no il capitale...

L'articolo 25 dello Statuto vuole che le imposte siano proporzionali agli averi, e non lo sarebbero certamente se in realtà gli uni fossero tassati doppiamente degli altri, e sarebbero in realtà doppiamente tassati, se la stessa imposta fosse applicata a due rendite solo in apparenza eguali⁽¹⁾.

(1) Anche questa riflessione è da additare al legislatore dell'imposta sul reddito complessivo, dovunque vige una simile disposizione statutaria o si vuol rispettare il principio di eguaglianza tributaria. (V. n. 150).

160. - Categoria A. — Circa le rendite dei capitali, assai limitata fu la discussione, se si eccettui la fatta proposta dell'esenzione degli interessi della rendita pubblica, e fu anche proposta da un senatore l'esenzione degli interessi dei crediti ipotecari, affermandosi che questi erano già premuti dall'imposta fondiaria, la quale colpisce i beni senza detrazione dei debiti che li aggravano. Ma le due proposte furono respinte e tutti i redditi capitalistici furono tassati per l'intero loro ammontare in unica categoria. La diversificazione tra la rendita pubblica o garantita dallo Stato e le altre rendite capitalistiche fu adottata solo nel 1894, quando l'aliquota dovette essere inasprita dal 13,20 al 20%, e non si volle usare alcun riguardo alla rendita pubblica, (n. 182; 192, nota).

Fu, come si è accennato al paragrafo precedente, anche proposto di ridurre la rendita dipendente da un capitale, al 5%, se superiore.

Questo tipico particolare di diversificazione, che in questa proposta di legge può apparire una discordanza, perchè, a prescindere dall'offesa al principio della diversificazione dei redditi capitalistici, come osserva il Corbetta⁽¹⁾ la proposta di valutare i capitali al 5% avrebbe condotto ad una regressione e resa l'imposta stazionaria, fu, come si è accennato, soppresso e le rendite capitalistiche non subirono alcuna riduzione. Quel particolare, peraltro, risale al 1430, anno in cui la Repubblica Fiorentina lo adottò nell'estimo delle rendite mobiliari. « I crediti buoni e fruttiferi erano calcolati per la loro vera sorte e interessi — dice il Canestrini⁽²⁾ — ma generalmente estimavansi a ragione del cinque per cento di rendita ». (L'imposta si applicava sul capitale corrispondente alla rendita). Peraltro, ciò avveniva anche per i capitali impiegati nelle industrie e nel commercio; si calcolava il 5%, sebbene rendessero 15, 20, 30 ed anche più per cento.

Quale può essere stato il movente di simile disposizione? Probabilmente il legislatore, ritenendo che il 5% rappresentasse il saggio d'interesse medio e normale negl'impieghi puramente capitalistici del suo tempo, come ad esempio i mutui garantiti, e senza rischi specifici, avrà inteso di limitare l'imposta sul capitale soltanto all'interesse del 5%, nel presupposto che il saggio maggiore rappresentasse sempre il compenso particolare dei rischi specifici inerenti agl'impieghi nelle industrie e nei commerci e forse perciò colpito coll'imposta sui prodotti industriali.

Per tal modo, il legislatore avrebbe voluto evitare una duplicazione (n. 64, II, pag. 73). Ma qui non si tratta d'interessi dovuti in parte ai rischi speciali accennati, sibbene d'interessi derivanti in modo esclusivo da impieghi puramente capitalistici. In tal caso, com'è giusto colpire di meno gl'interessi inferiori al saggio corrente, così è giusto colpire di più gl'interessi superiori; e la duplicazione può essere evitata sia deducendo dai prodotti

(1) E. Corbetta: *Dell'imposta sulla rendita mobiliare*, (Milano 1866) pag. 97.

(2) Gius. Canestrini: *La scienza e l'arte di Stato ecc.*, Firenze, 1862, cap. V., pag. 422.

industriali gli interessi dei capitali relativi e imponendo solo il residuo: sia deducendo dai redditi capitalistici l'interesse normale e imponendo solo il residuo.

E' interessante rilevare che, a Firenze, dalla diversificazione tra le rendite capitalistiche, la rendita dello Stato non era aggravata, come in Italia oggi avviene, ma favorita, come oggi avviene nel Giappone (n. 108-9) e altrove, essendo essa, sin dal 1427, valutata per somma molto al di sotto del valore nominale: somma che fino al 1470 andò sempre diminuendo, per quanto in misura varia, secondo le diverse rendite dello Stato. « per cui la stima essendo sempre più inferiore, venivano per conseguenza anche le rendite sullo Stato accatastate e imposte in proporzione molto minore dei beni immobili e della ricchezza mobile... Quanto era maggiore la somma dei denari di Monte (debito pubblico) da doversi scrivere al catasto ed imporsi, tanto più bassa era la stima, e quindi, comparativamente alle altre specie di beni, minore l'imposizione...⁽¹⁾.

« Rispetto ai *crediti privati* o mercantili, quanto alla stima di essi e al dichiararli più o meno buoni, bisognava stare alla discrezione od arbitrio degli ufficiali. La stima di essi crediti, secondo ch'erano non fruttiferi o meno buoni, riducevasi per lo più alla metà ed anche a un terzo meno, e seguivasi cotesto metodo a tenore del decreto del 1430⁽²⁾... Le doti erano in virtù della prima legge del catasto stimate e scritte per l'intero, ma siccome si riconobbe che ciò ritardava o diminuiva i matrimoni, così più tardi e a forma della legge del 1458, vennero stimate soltanto per la metà »⁽³⁾.

Come si vede, salvo quest'ultima particolarità, i metodi di diversificazione della Repubblica Fiorentina nella forma somigliavano molto a quelli proposti in Italia nel 1864 e nel 1894: taluni scopi erano allora opposti a quelli di oggi, altri erano identici. Identico era, ad esempio, lo scopo della minore valutazione dei crediti comuni, che in Italia fu adottata nel 1894, e della riduzione degl'interessi ordinari al tasso massimo del 5%, quando fosse stato superiore, riduzione, come si disse, proposta (ma non adottata nel 1864) secondo l'accennato concetto poi formulato dal Royer, (n. 191, II).

Anche l'*Einkommensteuer* stabilita, con legge del 29 Aprile 1821, nella Sassonia Weimar (Germania) colpiva tutti i redditi effettivi, mentre gl'interessi dei capitali non potevano essere valutati al di sopra del 3%, ed era accordata al creditore la facoltà di dimostrare che l'interesse fosse minore⁽⁴⁾.

Ma tale disposizione fu abolita con la legge del 18-19 Marzo 1851,

(1) Canestrini, *Op. cit.*, pagg. 430, 432.

(2) *Archivio delle Riformazioni*, Cl. II, Dist. IV, n. 7, decreto del 14 giugno 1430.

(3) G. Canestrini: *Op. cit.*, pag. 422.

(4) Stiehling: *Das Einkommensteuer System, etc.*, Weimar, 1844, pag. 18.

che obbligò il contribuente a dichiarare il vero reddito de' suoi capitali, giusta i §§ 29 e 39⁽¹⁾.

161 - Categoria B. — Circa l'opportunità di accordare la diversificazione ai redditi industriali e commerciali, l'Onorevole Sualdi osservava alla Camera dei Deputati⁽²⁾:

«L'industriale, a diminuzione dei redditi, non ha altro diritto che di considerare oltre le spese di lavorazione, il consumo degli strumenti.

Ebbene, in queste parole *consumo degli strumenti* io devo interpretare quel naturale deperimento che l'esercizio di un'industria importa naturalmente sia alle macchine, come ai locali con cui questa industria viene esercitata.

Ora questa detrazione non avvantaggia di nulla la posizione dell'industriale, poichè è inevitabile ed indubitato che, per ogni anno che si lavora, le macchine ed i locali deperiscono continuamente di un tanto, e quindi tali detrazioni, lungi dal riservargli un utile, non servono che a compensare l'industriale di quel minore valore che il suo stabilimento avrà, dopo un dato periodo di lavoro, in confronto di quello che aveva alla sua erezione.

Ora io domando con quale ragione si vorrebbe pareggiare la condizione dell'industriale, circa alla valutazione dei redditi, con quella del privato, il quale dà a mutuo i suoi capitali di solito *ben garantiti e vive tranquillo sull'esazione dei relativi interessi*?

...Sarebbero favoriti coloro che non lavorano, e sarebbero invece maggiormente colpiti quelli che lavorano, i quali, secondo me, hanno dovunque diritto alla simpatia del legislatore, od almeno all'equità del trattamento....

L'industriale se guadagnerà molto, pagherà molto; s'egli non guadagnerà, pagherà niente; ma e quando l'industriale invece, per causa di crisi o di disgrazie a lui non imputabili, non solo non avrà guadagnato niente, ma avrà perduto di capitale? In questo caso lo Stato vorrà, o gli converrà compensare l'industriale nei pagamenti della tassa negli anni successivi?

Io, dunque, trovo ragionevole che nella valutazione dei redditi si debba fare un difalco all'industriale, appunto per questa circostanza: che il medesimo deve i guadagni al capitale ed al lavoro riuniti, e che non sarebbe compensato allorchè le perdite per l'esercizio di un anno o due assorbissero tutti i guadagni di uno o più anni precedenti».

In proposito, il deputato Pasini, relatore alla Camera soggiungeva⁽³⁾:

«Nelle rendite commerciali ed industriali bisogna dall'un canto dire che il capitale, che vive commisto all'opera dell'uomo, continua sempre ad esistere, laonde non è d'uopo fare una diversificazione che sia relativa alla ricomposizione di questo capitale, e bisogna dall'altro canto dire che anche

(1) De Parieu: *Histoire des impôts généraux*, Paris 1856, pag. 164.

(2) *Atti parlam.* citati, vol. II, pag. 445.

(3) *Atti Parl.* citati, vol. II, pag. 446.

qui una parte della rendita dipende dall'opera dell'uomo, la quale di sua natura finisce.

Ora è questa la ragione precisa, per la quale noi non abbiamo potuto consentire che sia trattata la rendita dell'industriale e del commerciante al pari di quella del possessore di una rendita pubblica o di capitale investito a mutuo...

Bisogna tener conto delle eventualità alle quali le rendite degli industriali e dei commercianti vanno soggette. Questa ragione è stata spiegata insegnando che dove la rendita è di sua natura tale da doversi trasformare in parte in un fondo di riserva onde far fronte alle future eventualità, là bisognava ben guardarsi dal colpirla tutta intera di tassa », (n. 202).

Ed, in effetti, l'on. Sualdi all'eloquente sua domanda avrebbe potuto aggiungerne un'altra:

Vorrà lo Stato, o gli converrà di accordare, in modo generale, ad ogni esercente l'industria o il commercio ch'egli possa, a suo arbitrio, detrarre dalla propria entrata, e quindi sottrarre all'imposta la quota annua, ch'egli intenderà di destinare al fondo di riserva per le future eventuali perdite? Ed in tal proposito, con qual criterio potrebbe lo Stato stabilire, in confronto di ciascun esercente, e negli svariati casi di rischi particolari, l'ammontare della quota da destinarsi al fondo di riserva? Le difficoltà pratiche sarebbero grandi e presso che insuperabili: gli attriti, le contestazioni e le ingiustizie sarebbero enormi; nè possono essere evitate, se non mediante una norma generale di riduzione, (n. 220, II; 229).

162. - Categorie C, D. — Il Wagner⁽¹⁾ premessa la distinzione dei redditi nelle tre categorie accennate, cioè:

- a) redditi del capitale,
- b) redditi misti di capitale e di lavoro,
- c) redditi del puro lavoro,

sembra suddividere quest'ultima categoria, sulle tracce del Sayer (n. 116) in

- c) semplici salari, onorari,
- d) stipendi di funzionari (aventi diritto ad una pensione).

Per quanto siavi una somiglianza con la diversificazione della legge in esame, pure sembra esservi una differenza concernente quest'ultima categoria, in quanto il legislatore italiano non adotta il criterio di distinzione della professione liberale, da quella dipendente; del lavoro intellettuale da quello manuale; né adotta il criterio del *diritto* dell'impiegato *alla pensione*, quale fondamento di diversificazione palese. Né è fuor di caso di occuparsi della diversificazione occulta inerente allo stipendio dei funzionari dello Stato, pel fatto che tali stipendi, essendo tassati per ritenuta diretta, da parte dello Stato, scontano l'imposta con molto maggior rigore degli altri redditi e ne sono direttamente e definitivamente incisi, senza possibilità di ripercussione.

(1) A. Wagner: *Scienza delle Finanze*, pag. 945. V. n. 15, pag. 32.

Ma si può fare l'ipotesi di stipendiati aventi diritto ad una pensione gratuita, cioè: senza il pagamento, da parte degli stipendiati medesimi, di una quota annua atta a costituire integralmente e completamente la pensione stessa: quota detratta dal reddito lordo, come spesa annuale e perciò non colpita da imposta.

Soltanto in tal caso di pensione gratuita, lo stipendio governativo non avrebbe bisogno di essere depurato di una quota speciale atta a costituire il capitale corrispondente, e perciò, soltanto in tal caso, potrebbe rappresentare un valore imponibile maggiore dei semplici salari ed onorari.

In Italia, invece, gli stipendi dei pubblici funzionari, specialmente quelli dello Stato, in generale sono soggetti ad una ritenuta, che versata al fondo delle pensioni presso il Tesoro, assicura il diritto alla pensione, ma soltanto nella misura di quattro quinti dello stipendio e subordinatamente al compimento di quarant'anni di servizio ed al raggiungimento di sessantacinque anni di età, e col divieto, in caso di morte dell'impiegato, di trasmettere la pensione stessa alla moglie sposata non prima di due anni, o rimaritata, od ai figli maschi maggiorenni, od alle figlie maritate. Quella ritenuta, veramente, è detratta dal reddito come annualità passiva, appunto perchè è spesa necessaria a costituire la pensione, la quale a suo tempo sarà soggetta all'imposta; ma, poichè, come si è accennato, una simile pensione malamente provvede all'avvenire dell'impiegato e della sua famiglia, poichè a questo scopo egli deve provvedere col risparmio, perciò, il legislatore non attribuì agli stipendi in parola un valore imponibile più alto dei rimanenti stipendi, salari ed onorari; anzi glie ne attribuì uno più basso, a compenso del maggior rigore con cui gli stipendi dei pubblici funzionari sono accertati e dell'impossibilità in cui essi trovansi di ripercuotere parte dell'imposta, mentre gli altri salari del lavoro sfuggono, in gran misura, all'accertamento e inoltre possono ripercuotere notevole parte dell'imposta, sui consumatori dei prodotti del lavoro⁽¹⁾.

E' questa la ragione per cui alla categoria D è, in Italia, attribuito un valore imponibile minore che non alla categoria C: al contrario di quanto propone il Wagner e di quanto proponeva, assai prima di lui, Adamo Smith⁽²⁾. Il quale, mentre ritiene assurde e distruttive le imposte sui salari del lavoro in genere, perchè in definitiva vengono a ricadere sui proprietari e sui consumatori, opina che « gli emolumenti degli uffici non sono, come quelli dei mestieri e delle professioni, regolati dalla libera concorrenza del

(1) Un esempio più tipico ed espressivo di diversificazione sulla base della ripercussione dell'imposta, si ha nell'imposta sui fabbricati della *Repubblica di Haiti*. La legge 3 Agosto 1900, nell'art. 43 dispone: *Le case situate nelle città o borgate della Repubblica sono sottomesse all'imposta locativa del 2 o/o sul valore d'estimo della pigione annua. Però, per quanto concerne le case occupate dai loro proprietari, quelle non pagheranno che la metà del valore dell'imposta.* Simile diversificazione è propugnata dal Puviani (v. le sue pubblicazioni: *L'imposta sulla pigione; Il contenuto dell'imposta sui fabbricati*; Perugia, 1890) Vedasi anche la *Turchia* (n. 42). In *Inghilterra*, la diversificazione della imposta sui fabbricati segue in senso opposto, aggravando meno le case affittate (n. 146).

(2) *Op. cit.*; V. n. 114, pag. 116.

mercato, e perciò non sempre tengono una giusta proporzione a ciò che la natura dell'impiego richiede. Essi son forse, nei più dei paesi, più alti di quanto la loro natura esige; le persone le quali hanno l'amministrazione del governo, essendo, in generale, disposti a remunerare se stesse e gl'immediati suoi dipendenti più di quanto sarebbe sufficiente. Gli emolumenti degli uffici, adunque, possono nei più dei casi benissimo sopportare di essere tassati. Inoltre, le persone le quali godono di pubblici uffici specialmente de' più lucrativi, sono, in tutti i paesi, l'oggetto di generale invidia, ed un'imposta sopra i loro emolumenti, quand'anche sia un po' più alta, che sopra ogni altra specie di entrate, è sempre popolarissima ».

Ma, a prescindere che sarebbe pericoloso escludere tutte l'imposte che facilmente si ripercuotono ed ammettere solo quelle che si ritengono non trasferibili, e a prescindere, altresì, che sarebbe poi ingiusto aggravare una imposta sol perchè l'invidia la rende popolare, è chiaro che il grande Economista si fonda sopra un'ipotesi di stipendi lauti e fuori della libera concorrenza: ipotesi che poteva corrispondere alla realtà, in Inghilterra, due secoli fa, ma che oggi non si verifica nella maggior parte degli Stati retti da ordinamenti democratici o liberali. E certamente non erano tali da considerarsi eccezionali e degni d'invidia gli stipendi dei pubblici impiegati in Italia, nell'anno 1863: tanto che a nessun membro del Parlamento parve giusto di farne argomento di un maggiore aggravio degli impiegati governativi, in confronto degli altri cittadini: anzi, al Parlamento parve giusto il contrario.

Circa l'opportunità di accordare una minore imponibilità ai redditi professionali ed agli stipendi, il Ministro delle Finanze, On. Minghetti, dichiarava alla Camera dei Deputati⁽¹⁾:

« Il solo caso vero dove c'è la necessità per avventura di reintegrare o di fare, per meglio dire, un capitale, è quello delle professioni e degli stipendi, dove altro capitale non vi è che un capitale intellettuale, ma non ve ne ha uno materiale, il quale continui a rendere frutto dopo che l'individuo abbia cessato di prestare l'opera sua. »

.... Nei redditi industriali havvi facilità di attenuare la portata della dichiarazione, anche senza supporla precisamente falsità o disonestà, laonde non vedrei motivo perchè i lucri dell'industria dovessero essere ragguagliati ad un saggio minore di quello stabilito per gli stipendi e le pensioni. »

Ed il relatore alla Camera, On. Pasini, replicava⁽²⁾:

« La necessità di *ricomporre il capitale* esiste per le rendite che dipendono dalla sola opera dell'uomo, esiste per le professioni, esiste per gli stipendi, perchè in quelle il capitale effettivamente non esiste, se non in quanto *si è identificato*, come spiegano i trattatisti, *con le persone*, se non

(1) *Atti Parlamentari* citati vol. II, pag. 441.

(2) *Atti Parlamentari* citati vol. II, pag. 446.

in quanto è stato impiegato ad acquistare la capacità personale, e perchè in queste, il capitale sparisce con lo sparire della persona ».

163. - Imposta sui fabbricati. — Se alla riportata diversificazione del *primo gruppo* (n. 21, 33, 34) e del *terzo*, concernente i redditi della ricchezza *mobile*, si aggiunge la diversificazione del primo gruppo concernente il reddito della ricchezza *immobiliare* (terreni e fabbricati) si ha un sistema italiano d'imposizione diretta di Stato intrinsecamente ed estrinsecamente diversificato, di cui abbiamo visti i principi informatori e la loro critica sommaria, sulla quale dovremo tornare (n. 202-3).

A chiarire, se non completare, il cenno sulla tendenza della legislazione italiana relativamente a questo *gruppo delle categorie*, sembra opportuno accennare anche una limitata diversificazione dell'imposta sui fabbricati, rivolta ad uno scopo del tutto speciale, cioè a scopo amministrativo. Essa serve per evitare che, per ogni fabbricato, si debba stabilire la quota di spese per riparazioni, perdite eventuali diverse, tra cui quelle derivanti da parziali sfiti di case ed inattività di opifici. A tale scopo, la legge ha semplificato l'accertamento di tali detrazioni, con lo stabilirle in modo uniforme, in proporzione della rendita lorda: come appunto opera l'antica imposta austriaca sui fabbricati (Gebaudesteuer) del 1819 (modificata nel 1909). Ma, ritenendo la legge italiana che, in generale, tali oneri siano maggiori per gli opifici che non per le case, stabilisce la seguente diversificazione d'indole amministrativa:

Legge 26 Gennaio 1865 n. 2136, Art. 3:

« Il reddito netto dei fabbricati e delle costruzioni indicate all'art. 1 sarà fissato deducendo dalla rendita lorda dei medesimi, a titolo di riparazioni, di mantenimento e di ogni altra spesa o perdita eventuale, un terzo per gli *opifici*, ed un quarto per *ogni altro fabbricato o costruzione* ». ⁽¹⁾

Inoltre gli *opifici*, se di nuova costruzione, sono esenti per tre anni (art. 8 della legge 11 Luglio 1889); mentre i *fabbricati ordinari* di nuova costruzione sono esenti per due anni (Articolo 18 della legge 26 Gennaio 1865).

Il legislatore ha qui voluto favorire gli opifici, tenendo conto del maggior capitale ch'essi richiedono in confronto delle costruzioni ordinarie, per i meccanismi e motori fissi, soggetti a rapido consumo e deperimento. Analoga a questa legge è quella ottomana (n. 42) ⁽²⁾.

164. - Obbiezioni contro la diversificazione. — Si può ora, in base alla ben motivata legislazione italiana, confutare facilmente la tesi espressa da un illustre autore italiano, il Ricca-Salerno ⁽³⁾, il quale dice che in generale la diversificazione è inammissibile per le seguenti ragioni:

(1) L'Alessio per la legge italiana, e il Namic per l'analoga legge turca (n. 42) propugnano una diversificazione più particolareggiata di queste detrazioni, stante la grande varietà degli opifici (G. Alessio: *Saggio sul sistema tributario in Italia*, vol. I. Imposta sui fabbricati). La citata legge austriaca concede la detrazione fissa del 15 % a titolo di spesa di conservazione (*Erhaltungskosten*).

(2) V. per esenzioni speciali di questa legge il n. 41. Sorvoliamo sopra l'ulteriore diversificazione costituita dalla sovrapposizione delle imposte comunali e provinciali, in Italia, v. il n. 167.

(3) Giuseppe Ricca-Salerno: *Dell'imposta sul reddito*, luogo citato, pag. 389.

1) Perchè *nell'ordinamento delle imposte deve prescindersi da qualunque altro fine, che non sia quello di una giusta ripartizione dei carichi pubblici*. Si è invece visto che, da una parte, data l'esistenza di altri fini paralleli od intrecciati con lo scopo finanziario, questo non deve mai ledere quelli; anzi può direttamente favorirli ed attuarli senza negare il principio astratto dell'eguaglianza, ma ponendovi dei limiti eccezionali in ordine al criterio pratico della sua applicazione, per rispetto ad altri principi di eguale importanza, che non possono essere vulnerati dal principio di eguaglianza.

E d'altra parte, la diversificazione favorisce appunto l'uniforme ripartizione dei carichi pubblici, perchè tratta in modo diverso entrate che intrinsecamente sono diseguali e situazioni personali profondamente diverse.

2) Perchè *le imposte costituiscono essenzialmente una prestazione pubblica annuale, che ha la sua base e la fonte ordinaria nel reddito annuo. . . . Da qualsiasi fonte derivi un reddito e in qualunque modo si ottenga s'esso è un vero reddito, deve mettersi al pari degli altri e tassarsi per l'intera somma, quand'anche non sia che per un solo anno*. Ma si è constatato che appunto il determinare quale sia il vero reddito annuo di una persona è estremamente difficile e presso che impossibile, se non si pone bene attenzione alla fonte da cui deriva ciascuna entrata, al modo con cui è ottenuta ed anche allo scopo per cui viene erogata. Ed il tener conto di simili circostanze in ogni singolo caso individuale, per sceverare il vero reddito dal capitale, condurrebbe a tali difficoltà e complicazioni di calcolo, da rendere improcedibile la determinazione dell'imposta, qualora la diversificazione stabilita dal legislatore non tracciasse, in via generale, norme semplici, ma abbastanza approssimate ed eque da poter colpire in ogni entrata la sola parte che rappresenta un vero reddito. E ne abbiám visto, sin dal principio del presente studio, un esempio convincente nella tassazione delle entrate derivanti da vitalizi costituiti mediante cessione di beni (n. 2). Pertanto, la diversificazione classica ha fondamento nello stesso obbietto dell'imposta sul reddito netto e disponibile.

3) Il Ricca-Salerno ammette, poi, alcuni scopi secondari della diversificazione in senso lato, dicendo ch'essa « può servire, talora, ad alleviare, in qualche modo, di un carico alcune classi della società, che si credono soverchiamente gravate dai tributi esistenti, e a ristabilire l'equilibrio nel sistema generale. Si connette essenzialmente colle quistioni di ordinamento complessivo delle imposte molteplici e delle loro relazioni reciproche; e, più che un principio teorico e generale, forma un espediente pratico e speciale di politica finanziaria. Il minimo di esenzione, la ragione progressiva e la diversificazione dei redditi, sono argomenti e quesiti, che riguardano, non tanto l'imposta in generale, quanto l'ordinamento delle imposte molteplici. La loro opportunità deve scaturire dallo stato concreto del sistema tributario, ed è coordinata al principio fondamentale della proporzione ».

L'Autore poi soggiunge (pag. 398-399) che « la ragione progressiva, il minimo di esenzione e la diversificazione dei redditi hanno fondamento di giustizia e riescono opportuni (*nell'imposta sul reddito*), in quanto che servono ad esercitare un'influenza compensatrice e a ristabilire la proporzione nel sistema tributario. Dentro i limiti segnati da questo scopo pratico e dallo stato effettivo dei tributi esistenti, la loro convenienza politica si unisce alla ragione giuridica e si risolve in un *principio fondamentale* della scienza ».

E' vero, infatti, che in tutti questi argomenti, come in ogni quesito della scienza delle finanze, vi è un lato pratico che dipende dall'opportunità, variabile secondo le condizioni di tempo e di luogo, ed è regolato dalla politica finanziaria; ma questa, a sua volta, non può prescindere dai principii teorici ed assoluti, che ne formano la base scientifica. Così spetta alla politica finanziaria scegliere le *norme e la misura più opportune* per la diversificazione, intesa ad equilibrare, secondo il principio di eguaglianza, le varie imposte del sistema tributario di un dato tempo, in un dato paese. Ma la scienza delle finanze non può disconoscere il fatto costante dell'esistenza d'imposte molteplici con pressione, ripercussioni e incidenze disparate e spesso contrarie al principio di eguaglianza tributaria; nè può disconoscere il fatto, che sinora, il mezzo più efficace per ristabilire tale eguaglianza, mediante un equilibrio delle varie imposte, consiste nel regolarle col mezzo della diversificazione. La quale ha forme, mezzi e norme generali, che devono essere studiate dalla scienza delle finanze, quale suo principio fondamentale, come poi lo stesso Autore riconosce ed ammette, nei limiti del postulato dell'eguaglianza, nella distribuzione dei tributi.

Infine, la diversificazione, anzichè all'equilibrio dell'imposizione molteplice, può tendere a farla propendere in favore di determinate entrate, ricchezze, o persone per fini diversi dall'imposta: ed anche questo è un *fatto costante* nei vari tempi e nei vari luoghi, dimostrato dalla storia e dalla legislazione comparata, e da cui la scienza delle finanze non può fare astrazione, in quanto esso determina una limitazione del risultato finanziario dell'imposta, e mentre dipende dagli effetti economici dell'imposta medesima, a sua volta modifica questi effetti.

Onde sembra potersi concludere che la diversificazione, come principio teorico, è argomento proprio della scienza delle finanze, e fra i più importanti: argomento estesissimo, costituente una premessa essenziale a molti altri problemi scientifici, oltre quello della distribuzione tributaria.

4) Si è talora affermato che occorre di tassare i redditi dei capitali *mobiliari*, con aliquote maggiori che non i capitali *immobiliari*, perchè questi ultimi hanno, economicamente, minor *forza produttrice*; per l'istesso motivo si vogliono tassare di più le maggiori società commerciali che non le persone fisiche; di più i grandi magazzini, che non gli altri commercianti. In quest'ordine d'idee, lo Jéze ritiene che « la giustizia fiscale esige che si stabilisca, per i differenti capitali, non una tariffa unica, sibbene una tariffa

variabile secondo la loro *forza economica produttrice* »⁽¹⁾. Tale concetto merita di essere analizzato e precisato, perchè troppo genericamente espresso.

Anzitutto esso significa che ritenesi giusto che l'aliquota percentuale dell'imposta sia tanto più elevata, quanto maggiore è la percentuale dell'interesse o del frutto di un capitale. « Il reddito lordo ripartito a tanto per cento sulla somma dei capitali di ogni specie di cui il commerciante dispone, siano attivi o passivi, siano titoli o valori mercantili e mobili, o capitali professionali, costituisce l'esatta misura relativa, non già delle sue facoltà intellettive, morali e fisiche, di cui non deve occuparsi il fisco, ma la risultante economica di tali facoltà, cioè la sua potenza riproduttiva, ch'è la sola di cui dobbiamo qui occuparci ». Così il Royer (n. 174). Simile giustizia fu praticamente riconosciuta (n. 64), ed appare sotto due aspetti. Nei redditi dei *semplici capitali* essa appare dalla necessità d'impedire che i capitali produttori, per loro natura, una maggiore percentuale di reddito possano sopraffare, in regime di concorrenza, gli altri capitali (n. 53; 58).

Nei redditi *misti* del capitale e del lavoro simile giustizia appare se si ammette l'ipotesi che in essi *l'importanza del capitale tanto più prevalga sull'importanza del lavoro, quanto più la percentuale del reddito è, rispetto al capitale, elevata*, (n. 222).

Peraltro, di fronte a quest'ultima ipotesi, sorge quella contraria, che ne riduce la portata, cioè: che l'elevatezza del tasso d'interesse d'un capitale suole stare, in regime di libera concorrenza, in ragione diretta del rischio, da considerare come causa di spese di assicurazione e perciò come causa della diminuzione della potenza produttrice e quindi anche dell'imposta, secondo un principio che lo stesso Autore ammette.

Ma in realtà, che cosa intende, in concreto, l'egregio Autore per *capitale avente una maggior forza produttrice*?

« Il reddito delle terre, egli dice, è *minore* di quello dei valori mobiliari ». Ma da ciò non discenderebbe chiaramente che il reddito minore deve sopportare un'aliquota percentuale minore per diversificazione. Anzi, senza gli accennati chiarimenti, facile sarebbe eccepire che un'unica *aliquota* sui diversi redditi (specialmente se progressiva) dà luogo naturalmente, di per sè sola, a minore imposizione rispetto al capitale che frutta di meno, nè occorre la diversificazione con *molteplici aliquote*. Egli soggiunge che il reddito delle terre è più *aleatorio* di quello dei capitali mobiliari; ma, come si è accennato e come sarà meglio dimostrato in seguito, la maggiore *alea* di una produzione giustifica direttamente e specificamente una minore aliquota d'imposta sul prodotto, senza che sia necessario giustificarla con una minor forza produttrice. Tanto più che la maggiore alea, piuttosto che una minor forza produttrice, rappresenta una maggiore spesa per assicurazione dell'entrata prodotta o per la costituzione di un fondo di riserva.

(1) V. n. 10, I 6 - Conforme espressione usa Wagner: *Scienza delle Finanze*, § 398.

Infine l'Autore rileva che il capitale immobiliare è *più difficile a cedere* che non un capitale mobiliare. In tale ipotesi, possono considerarsi due conseguenze. Si può ritenere che cotesta difficoltà causi una minore produzione di reddito, e ciò costituisce un caso in cui il reddito delle terre è *minore*: caso testè esaminato. Oppure si può ritenere che tale difficoltà di cessione dei capitali immobiliari causi maggiori oneri e imposte di trasferimento, da considerarsi, per la perequazione dei pesi tributari, come diminuzione del reddito prodotto, e si ha quindi un altro caso di *minor* reddito. Sembra, dunque, che, per meglio singolarmente apprezzare ciascun caso speciale giustificante la diversificazione, non giovi fondarla *genericamente* sulla diversa forza produttrice dei vari capitali mobiliari e immobiliari, ma sia preferibile di considerar separatamente i *singoli fatti* dimostranti una differente forza produttrice, ossia dimostranti le diverse percentuali di prodotto netto derivanti da capitali di varia natura.

5) Il Repollini⁽¹⁾ ritiene superflua la diversificazione tra le entrate capitalistiche o permanenti e quelle di lavoro o temporanee, perchè le differenze che corrono tra coteste disparate entrate tendono, per la legge del valore, a compensarsi spontaneamente. La *misura* dell'interesse, del salario e del profitto è determinata in funzione degli elementi che differenziano le varie forme di reddito, tra i quali elementi è da annoverarsi anche il rischio. La *misura* è più o meno alta, secondo che più o meno forti siano i rischi di perdita, le difficoltà, l'incertezza, la temporaneità dei cespiti. Il mercato libero opera la compensazione. Volendo la diversificazione correggere un'ingiustizia che non esiste, ne commette una effettiva, perchè si crea giuridicamente una compensazione già avvenuta in via economica e spontanea.

Questa vecchia osservazione già confutata dal Mac Culloch (n. 123, pag. 128) non ha serio fondamento.

Anzitutto dell'imposta, come d'ogni altro fenomeno sociale, si può dire ciò che lo Smart dice della distribuzione del reddito: «essa può essere perfettamente giustificata su basi puramente economiche, e nello stesso tempo può lasciar molto a desiderare.... La *sopravvivenza del più idoneo* può essere una cosa ammirevole in natura, dove gli organismi che non possono resistere muoiono o scompaiono; ma non è così ammirevole nella società, dove bisogna mantenersi in vita, e dove quelli che sopravvivono debbono trascinarsi dietro il peso crescente dei caduti»⁽²⁾.

D'altro lato è facile rilevare che l'imposta, è l'immediato prelevamento di una parte del reddito *attualmente* posseduto dal cittadino e perciò si commisura non alla tendenza astratta di una simile ricchezza, sibbene all'entità attuale e certa di quel reddito. Dato il fatto che per Tizio, che vive del suo lavoro il salario di L. 1000 rappresenta *oggi* una ricchezza

(1) *Lezioni di Scienza delle finanze* del prof. Repollini, Roma, 1900; pagg. 171 e seg.

(2) Prof. Guglielmo Smart: *La distribuzione del reddito*, 2ª ediz. 1912 (prefazione), trad. nella *Biblioteca dell'Economista*, V serie, vol. III, pag. 320.

minore di quella posseduta da Caio, che dispone di L. 1000 di rendita dello Stato, la legge d' imposta non può, senza offendere il principio di eguaglianza, esigere una stessa quota dalle dette due persone, sotto il pretesto che i loro redditi diseguali, considerati in via generale ed astratta, in un complesso di fenomeni concernenti *altre persone* ed un avvenire più o meno remoto, tendono a livellarsi. Al contrario la legge d' imposta, se vuole occuparsi del futuro, deve tener conto che la differenza di condizioni economiche tra Tizio e Caio potrà aumentare, anzichè diminuire, essendo più facile al capitalista di accrescere i propri capitali, che non al lavoratore di diventare capitalista, nell' attuale regime della Società, ch'è quello ancora descritto dal Broggia, poco tempo dopo la Rivoluzione.

« Hanno i Poveri Pesi pur troppo gravi per sè stessi, senza che glie l' imponga il legislatore. Eglino son tenuti a mantener sè e le lor famiglie ordinariamente con istento e pena. Eglino forniscon lo Stato di Gente la più utile, e la più necessaria, faticando tuttodi, e travagliando pe' l' vero e indubbitato Bene della Società. Senza l' industria loro, e senza la loro fatica non verrebbero, nè sussisterebbono le Ricchezze nello Stato; dovrebbero i Ricchi oziosi, per la necessità di tutte le Cose, finire: Dunque dalla Povertà, che travaglia e fatica, nasce la Ricchezza, per andarsene tosto in poscia de' Ricchi; e nasce sovente per un premio assai misero e meschino. E però sono eglino i Ricchi, che ne' bisogni dello Stato debbono contribuire, e concorrere.⁽¹⁾ »

Ed ancor prima, cioè fin dal 1771, Pietro Verri, precorrendo le idee che fomentarono la Rivoluzione e contraddicendo Adamo Smith, smentiva la libertà del mercato in fatto di traslazione dell' imposta dal povero al ricco.

« Quando il possessore, e il cittadino che ha fondi debbono anticipare il tributo, la suddivisione sul minuto popolo si fa sollecitamente e con poco ostacolo, perchè gli è il potente che richiede ragione del debole; ma quando il tributo immediatamente cada di primo slancio sulla classe del debole, la suddivisione si farà, ma con quella lentezza, o con quegli ostacoli che debbon nascere quando il debole e povero cerca ragione dal ricco e potente ⁽²⁾ ».

Più tardi anche Ricardo, come lo Smith, non riconobbe tale verità, che fu ammessa dal Boucanan⁽³⁾, da J. S. Mill⁽⁴⁾, dal Puynod⁽⁵⁾. Oggi, per quanto sia migliorata la posizione del salariato, di fronte a quella del capitalista, pure ognuno constata che, quando colpisce il salario, l' imposta ricade per lo più interamente sugli operai, e che in generale *nella lotta*

(1) Broggia: *Trattato dei tributi e delle monete, ecc.*, Napoli, 1793, pag. 23. Vedi anche pagine 68 e seguenti.

(2) Pietro Verri: *Meditazioni sull' economia politica*, Torino, 1852, pagg. 105-6.

(3) David Boucanan: *Observations on the subjects treated of in the Wealth of Nations* (1814).

(4) J. S. Mill: *Principles of political economy*, t. II, pag. 376.

(5) Puynod: *De la Monnaie, du Crédit et de l'impôt*, tome II, pag. 365.

per riversarsi a vicenda il tributo, il più debole è quello che assorbe il tributo.⁽¹⁾

6) Il Marzano⁽²⁾ osserva che il dovere del risparmio, più che dalla qualità, dipende dalla quantità del reddito di ciascuna persona. Egli ritiene che la diversificazione sia fondata sopra un sofisma aritmetico, e quindi praticamente assurda.

Sembra però troppo evidente che, *se per una stessa qualità* di reddito, il risparmio è proporzionale alla quantità e cessa pei redditi minimi destinati ai bisogni dell'esistenza; invece *variando la qualità del reddito e per una stessa quantità*, la quota del risparmio dipenda, non da ragioni aritmetiche, sibbene dalla constatazione dei bisogni e dei sentimenti umani, i quali spingono il lavoratore, assai più del capitalista, ad assicurare l'avvenire proprio e dei propri figli; e dipenda altresì dalla constatazione dell'utile sociale, che spinge il legislatore a rispettare e favorire questo sacro dovere del lavoratore. « Il vero vantaggio dato dal capitale — osserva lo Smart⁽³⁾ — sta nell'impulso iniziale, che quelli che lo posseggono possono imprimere alla vita morale e materiale dei loro figli, col dar loro tempo di educarli e istruirli ». Ed altrove il chiaro scrittore conclude che per rendere più giusta la distribuzione delle ricchezze, occorre che la nazione si organizzi in modo da rendere ciascun individuo atto ad occupare un posto nell'industria, mediante un'adeguata educazione ed istruzione, (pagg. 320-21).

7) Il Corbetta combatte la diversificazione anzitutto coll'argomento della *protezione dello Stato eguale per tutti i redditi*: argomento che negherebbe anche la progressione, ma che fu confutato (pag. 20); indi la combatte esagerando sino al cinismo l'osservazione del Mill, sulla poca necessità di risparmiare per assicurare un reddito *permanente* ai figli (pag. 122).

« Per qual legge, e per qual logica le 10 mila lire dell'usufrutto sono destinate per $\frac{1}{3}$, per $\frac{1}{4}$, per $\frac{1}{5}$ a risparmiarsi e convertirsi in capitale, sicchè se ne debba indurre che l'imposta le debba colpire più leggermente? Se così vuoi per volontà del gaudente, tal sia di lui; ciò vuol dire che la fonte da cui proviene il suo diritto è tale che, s'egli vuol lasciare qualche cosa dopo la sua vita, deve usare con misura più parsimoniosa degli agi presenti, ma non si pretenda che lo Stato faccia egli il risparmio che deve fare l'individuo, caricando poi altri di quelle gravezze, che più universalmente ripartite sarebbero meno onerose. L'usufruttuario volga i suoi lagni alla memoria di chi, potendolo lasciare proprietario, lo lasciò solo usufruttuario.... »⁽⁴⁾.

Ma la legge d'umanità, per cui il padre privo di entrate permanenti, deve risparmiare per provvedere all'avvenire dei figli, la logica del principio

(1) A. Zorli: *La scienza dei tributi in rapporto alle recenti teorie economiche* (Bologna, 1889, pag. 113).

(2) Marzano: *Compendio di scienza delle finanze*, 2ª ediz., Torino 1887, pagg. 155 e seguenti.

(3) G. Smart: *Opera cit.*, pag. 536.

(4) Eugenio Corbetta: *Dell'imposta sulla rendita mobiliare*, (Milano, 1868), pagg. 92-93.

di eguaglianza per cui tale risparmio non può essere colpito dall'imposta furono accennati (pag. 122). Non è lo Stato che deve risparmiare nell'interesse dell'individuo, ma è quest'ultimo obbligato a farlo, col diritto di non esserne però ostacolato dal fisco. Non è vero che le gravanze universalmente ripartite riescano meno onerose: la capitazione ad esempio è insieme ingiusta e più onerosa di ogni altra imposta per le classi medie e povere, che sono anche le più numerose, mentre è lieve soltanto per le classi ricche, che sono le meno numerose e le più capaci di sostenere il peso tributario, col minore sacrificio possibile.

« Il lavoro — prosegue il Corbetta — è una proprietà; non offendiamo la dignità del lavoro col sollevarlo da una parte dell'imposta; esso pure ha diritto di partecipare a sostenere i pesi dello Stato, appunto perchè il lavoro è oggi il padrone del mondo ». È questo, però un modo di sciupare l'argomento che ai tempi della rivoluzione del 1789 era addotto nel seno della Costituente contro l'esenzione totale dei non abbienti; ma essi già pagano troppe imposte per via di ripercussione e qui non si tratta di esenzione totale delle entrate di lavoro, sibbene di quella parte che non rappresenta un reddito, ma semplicemente un fondo di ricostituzione del capitale umano e di riserva per i rischi futuri e per la continuazione dell'entrata. D'altra parte, lo stesso Autore poi si contraddice, ammettendo la diversificazione dei redditi del lavoro puro, *col pensiero che a questa molla del mondo moderno si può anche sacrificare un principio*, e nel riflesso che tale diversificazione favorirebbe *l'agitazione mutua e cooperativa, che si basa specialmente sul lavoro* (1).

8) Santangelo Spoto (2), aderendo ai concetti degli oppositori della diversificazione, testè citati, dice che « pel suo carattere *arbitrario*, il principio della diversificazione si rassomiglia all'imposta progressiva, perchè mancano norme sicure per poter determinare, dato ch'essistano, le differenze tra una specie e l'altra delle accennate forme di redditi... (n. 216). La scienza, perciò, ferma nel concetto della parificazione, ha voluto dare al principio della diversificazione un indirizzo pratico, visto che la discussione quasi centennale fatta su di esso, con copia di dottrina e varietà di osservazioni, non ha prodotto risultati soddisfacenti, nè un certo accordo di idee. Essa, messa di fronte ad un sistema poliritributario, cioè ad un sistema d'imposte molteplici e diverse, che gravano in vario modo e con misura differente sulle classi sociali, ha ammesso, in certi casi, la convenienza della diversificazione di qualcuna di esse a titolo di compenso, relativamente alle altre. E ad essa, poichè non non è più alla qualità del reddito che si guarda, e alle contingenze della *certezza* o della *durata* del medesimo, ma alla *sincerità* dell'accertamento o

(1) Ibidem, pagg. 94, 98.

(2) Ippolito Santangelo Spoto nel *Digesto Italiano* (Enciclopedia), voce: *Imposta*, volume XIII, parte I, pagg. 161-162.

alla sua continenza, ha dato forma di *espediente* pratico di politica tributaria ».

Ma si è ben visto, in pratica come in teoria, come quest'ultimo scopo non sia il solo voluto dalla diversificazione; e com'esso segua, d'altra parte, fenomeni e principii studiati dalla scienza pura delle finanze.

Negano la necessità della diversificazione a scopo fiscale oltre gli Autori citati, anche il Lehr⁽¹⁾, il Falk⁽²⁾, coi soliti confutati argomenti.

165. - Elisioni e ripercussioni. — Qui sembra doversi ben porre in evidenza che le diversificazioni palesi e preordinate delle leggi italiane, oltre che le più complete e perfette, in relazione alle leggi di altri paesi, sono anche le più scientificamente motivate. Onde nel loro complesso riescono degnissime di studio.

E', peraltro, ben vero che gli effetti della diversificazione *palese e preordinata*, in parte sono annullati dagli effetti contrari della diversificazione *occulta*, spontanea, non voluta dal legislatore e dipendente dal vario grado dei difetti d'accertamento, più gravi per talune categorie che sono assai refrattarie a tale accertamento, meno gravi o presso che nulli per altre categorie che non lasciano adito all'evasione; e in parte gli effetti palesi e voluti sono anche annullati dalle ripercussioni e conseguenti elisioni totali o parziali del peso d'imposta, da parte degli obbligati.

Come risulta da fatti ormai noti e provati, sfuggono in misura assai rilevante all'imposta i redditi della Categoria A², ed in misura ancor più grave sfuggono all'imposta i redditi della categoria B, (specialmente per i contribuenti non obbligati alla pubblicazione del bilancio) e della categoria C, (specialmente i redditi delle professioni liberali).

Vedansi, in proposito, le annuali relazioni della Direzione Generale delle Imposte dirette e le opere sulle medesime compilate dal Lia⁽³⁾ e dal Perdrioux⁽⁴⁾ ed anche l'inchiesta della *Riforma Sociale*⁽⁵⁾.

L'evasione delle imposte dirette in Italia viene confermata dinanzi al

(1) J. Lehr: *Kapitalizierungssteuer, Zinsrentensteuer*, ecc., in *Zeitschrift für die ges. Staats.* Tubingen 1877.

(2) Falk: *Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der Lehre von der Steuerüberwälzung*, Dorpat 1882.

(3) A. Lia: *La deformazione dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile; e L'imposta mobiliare e la riforma dei tributi diretti in Italia* (Torino, 1906).

(4) Pierre Perdrioux: *Les fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière, avec une lettre préface de M. Luigi Luzzatti*, Parigi, 1910, G. Roustan.

(5) Torino, 1912, fascicolo 2 - e 1916 fascicolo 5-7, pag. 447-505. Vedi anche: Tito Canovai: *L'Italia presente e i suoi problemi*, (Roma, 1898).

Associazione fra le Società Italiane per azioni: *La pressione tributaria su le Società per azioni in Italia*: inchiesta statistica curata ed illustrata da Alberto Geisser e Gino Borgatta (Torino, 1912).

M. Pantaleoni: *Scritti vari di economia*, Serie II e III.

Dell'evasione delle imposte di trasmissione in Italia si occupano:

L. Princivalle: *Il calcolo della ricchezza privata*, in *Riforma Sociale*, Febbraio 1909.

A. Cabiati: *La nominatività dei titoli al portatore e l'imposta di successione*, in *Riforma Sociale*, Novembre 1912.

Corrado Gini: *L'ammontare e la composizione della ricchezza delle nazioni*, (Fratelli Bocca, 1914).

A. Contento: *Sull'evasione nelle trasmissioni gratuite mobiliari*, nel *Giornale degli Economisti*, Dicembre 1916, Febbraio 1917.

B. Griziotti, nel *Giorn. degli Economisti*, Ottobre 1916, pag. 327.

Parlamento in una pregevole relazione dell'onorevole Gismondo Morelli-Gualtierotti, (relatore della Giunta del Bilancio, vice-presidente della Camera e già Ministro)⁽¹⁾, come vi era stata confermata tante altre volte dagli stessi ministri delle finanze⁽²⁾.

Ma gli effetti di questa elisione spontanea ed occulta e di queste ripercussioni non volute dal legislatore sarebbero ancor più gravi ed ingiusti, ove in senso contrario non agisse la diversificazione palese, preordinata dal legislatore. Così, ad esempio, l'ingiustizia a danno degl' impiegati pubblici, derivante dal maggior rigore con cui sono accertati i loro stipendi, in confronto delle entrate diverse, sarebbe enorme ed intollerabile, qualora non fosse attenuata dalla diversificazione palese (vedi n. 162), la quale colpisce con aliquota più alta le entrate che, come gli stipendi dei privati e i redditi professionali, maggiormente sfuggono all'accertamento.

166. - Popolarità del principio in Italia. — È degno anche di rilievo che tale diversificazione fu voluta dal Parlamento contro il parere di due Ministri delle Finanze di grande fama ed autorità, *Quintino Sella*, che propose il disegno di legge, e *Marco Minghetti*, che lo fece votare. E fu dal Parlamento voluta la diversificazione, nonostante che importasse un notevole aumento dell'aliquota d'imposta, quando questa si prevedeva già alta, per causa dei grandi ed urgenti bisogni del Tesoro.

Tutto ciò dimostra come, in Italia, il principio della diversificazione, più che dal volere dei governanti, emana dal sentimento di giustizia insito e sviluppatissimo nel suo popolo.

Non reca, quindi, meraviglia che tal principio non sia venuto mai meno neppure per le più impellenti necessità finanziarie; neppure quando, appunto per simili necessità, l'imposta mobiliare dovette essere fortemente inasprita, mediante l'elevazione dell'aliquota dal 13,20 % al 20 %⁽³⁾. Anzi, in quella occasione, la relazione ministeriale sul disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati⁽⁴⁾ ebbe a ricordare come la diversificazione dei redditi adottata dalla legge avesse per iscopo di « aver riguardo speciale ai loro fattori economici, alla necessità di ricostituirli o di garantirli da eventuali perdite ».

E così la diversificazione del 1864 venne mantenuta, come si accennò, e perfezionata nella legge del 1894.

Invece, dovrebbe recar meraviglia che nei numerosi disegni di legge d'imposta complementare sul reddito complessivo, presentati dal Governo al

(1) Relazione della Giunta Generale del Bilancio sullo stato di previsione della spesa del Ministero delle Finanze, 1914-15. Camera dei Deputati, Doc. 21-A; Legisl. XXIV, Sess. 1913-14, pag. 16 e seg.

(2) V. i notevoli discorsi pronunziati alla Camera dei Deputati nelle tornate degli 10 e 11 Dicembre 1872 dal Ministro delle finanze Quintino Sella e dal relatore della Commissione del bilancio Maurogò nato, appunto sull'imposta di ricchezza mobile.

(3) Achille Plebano: *Storia della Finanza Italiana*, vol. III, pag. 378 e seguenti.

(4) Atti Parlamentari - Camera dei Deputati - Seduta del 21 Febbraio 1893 (docum. n. 297).

Parlamento italiano ⁽¹⁾ e da questo mai approvati e neppure discussi, tale principio fosse generalmente dimenticato o trascurato, precisamente come lo fu nei disegni di legge analoghi ancor più numerosi, presentati in Francia ⁽²⁾. Nè tale omissione da parte del Governo venne mai giustificata o motivata; anzi, a compimento del fine ultimo delle premesse indagini, sarà dimostrato come una simile omissione non fosse in alcun modo giustificabile, perchè il principio della diversificazione dei redditi non solo ha valore anche nell'imposta complementare sul reddito, ma vi acquista un'efficacia ed un'importanza ancor maggiore.

Prima, però, di scendere a tale dimostrazione, non è inopportuno provare ancor meglio come in Italia, nonostante il contrario avviso dei governanti, preoccupati più degli urgenti bisogni dell'Erario dello Stato che non dell'equa distribuzione dei tributi, il principio della diversificazione si attuasse quale emanazione del sentimento popolare di giustizia distributiva delle imposte.

167. - L'imposta di famiglia (sul reddito complessivo). — Ed una prova luminosa di ciò si riscontra nella *imposta comunale di famiglia*; la quale, formulata dal legislatore con pochi cenni generali, libera da ogni norma particolare di applicazione, fu dai Comuni completata secondo i bisogni e le tendenze delle varie popolazioni.

Infatti, la *legge italiana* ⁽³⁾ che istituisce l'imposta *fuocatico* o di famiglia a favore dei Comuni, consta di un solo articolo, composto di poche parole, e si rimette ai regolamenti locali: la legge enuncia soltanto che la imposta di famiglia tende a colpire l'*agiatezza*, ossia, in sostanza, il reddito complessivo netto e disponibile dei cittadini.

Quest'imposta, non dissimile dalla *Familie geldt*, istituita in Olanda il 19 Aprile 1715, ed abbandonata due anni dopo ⁽⁴⁾, discende direttamente dalla *imposta personale* o di famiglia da tanto tempo vigente in Toscana, ove, soppressa nel 1798, ristabilita nel 1815, abolita di nuovo nel 1849, fu riposta in vigore con decreto granducale del 12 gennaio 1850 e mantenuta sino all'unificazione del Regno d'Italia. Il legislatore italiano si limitò, quindi, a richiamare una vecchia e conosciuta istituzione, che, per altro, non forniva traccia di diversificazione palese intrinseca e classica.

Ora ecco in qual modo taluni regolamenti provinciali (cioè di massima) e comunali (cioè particolari), nel dettar le norme d'applicazione di tale imposta sul reddito, vi hanno introdotto il principio della diversificazione delle entrate ⁽⁵⁾.

(1) V. i precedenti parlamentari e dottrinari in Italia e la legislazione estera dell'imposta sull'entrata negli *Atti Parlamentari, Legislat. XXII, sessione 1904-905, Camera dei Deputati*, (stampato n. 339 pag. 50 e seguenti); vedasi anche il titolo II della *Relaz. alla Camera dei Deputati, legislatura XXIII, sessione 1909* (stampato n. 236); e *legislat. XXIII, sessione 1909-10*, (stampato 330).

(2) V. i precedenti parlamentari in Francia: *Chambre des Députés, IX Lég., sess. 1907*, doc. n. 1053.

(3) *Legge 26 luglio 1868*, n. 4513, articolo 8.

(4) Cornelis Cau: *Groot Placaet Boek, Aja*, (1658-1796) vol. V, pagg. 1006, 1015.

Engels: *Der Geschiedenis der Belastingen in Nederland*, etc., Rotterdam, 1848, pag. 165.

(5) Le indagini si limitano ai più grandi Comuni capoluoghi di provincia. Ogni regolamento per una pro-

168. - Regolamento generale per la provincia di Ravenna,
(approvato con R. Decreto 23 Agosto 1913):

Art. 8. - « La determinazione dei singoli redditi, dai quali dovrà formarsi il reddito complessivo di ciascuna famiglia, verrà fatta nel seguente modo :

a) I redditi della *proprietà fondiaria*, dopo che saranno stati depurati dalle relative imposte e sovrimposte provinciali, comunali, consorziali, saranno valutati per $\frac{9}{10}$ del loro importo;

b) I redditi dei *capitali mobiliari*, di qualunque natura, saranno valutati per il loro importo reale, depurato dalla relativa imposta di ricchezza mobile;

c) I redditi *temporanei misti*, alla formazione dei quali concorrono il capitale e l'opera dell'uomo (redditi dell'industria e del commercio) ed i redditi *professionali* saranno valutati per l'importo lordo delle deduzioni di legge, accertato dalle Agenzie delle imposte agli effetti dell'applicazione della imposta di ricchezza mobile, dal quale si dedurrà l'imposta stessa ».

Qui si verifica anche una diversificazione occulta, perchè i redditi della categoria c vengono a pagar meno di quelli delle precedenti categorie a, b, pel fatto che questi ultimi sono accertati *di nuovo*, il più esattamente possibile dalle autorità comunali, mediante dirette indagini del reddito reale, fatte di recente, con diligenza, e con mezzi idonei; mentre i redditi della categoria c sono ammessi nelle cifre già accertate dalle autorità governative per conto dello Stato; cifre che sono, di certo, più o meno inferiori alle reali, (n. 165).

d) « I redditi di arte e mestieri e quelli per stipendi e pensioni *pagati da privati* saranno valutati per gli $\frac{8}{10}$ del loro ammontare, depurato dall'imposta di ricchezza mobile;

e) « I redditi dipendenti da contratto vitalizio e quelli per stipendi e pensioni *pagati dallo Stato, dalle Provincie, dai Comuni e dalle istituzioni di pubblica beneficenza*, saranno valutati per i $\frac{7}{10}$ del loro ammontare, depurato dall'imposta di ricchezza mobile ».

Art. 9. - « Dal reddito imponibile complessivo, valutato come all'articolo 8, saranno fatte le seguenti deduzioni :

a) degl'interessi delle passività patrimoniali debitamente comprovate;

b) di un abbuono, che può essere esteso fino al 15 %., da concedersi a quelle famiglie che per il numero, età, sesso e condizioni fisiche dei rispettivi componenti, siano in condizioni, in confronto della generalità, di aver diritto a speciali riguardi ».

169. - Regolamento speciale del Comune di Milano ⁽¹⁾. —

vincia, vale come norma generale per tutti i Comuni che la compongono; però ciascun Comune, per proprio conto, può svolgere le norme del regolamento provinciale in un regolamento speciale per la giurisdizione comunale. Ma, ripetesi, l'imposta di famiglia non può essere percepita dalle Amministrazioni provinciali, sibbene dalle sole Amministrazioni comunali.

(1) Approvato dalla Giunta Provinciale Amministrativa il 25 gennaio 1911, con le modificazioni deliberate dal Consiglio Comunale il 21 Marzo 1912.

Articolo 5. - « Per i redditi colpiti dall'imposta di ricchezza mobile in categoria D (redditi certi) (v. n. 147, D), per gli effetti dell'imposta sarà sempre applicabile una riduzione del quarto del reddito stesso.

A questo effetto sono equiparati quelli di categoria C per i funzionari ed i pensionati delle Opere Pie contemplate dalla legge 17 Luglio 1890 e degl'impiegati e pensionati delle amministrazioni ed istituti per i quali, in base alle denunce delle Opere Pie e delle Amministrazioni stesse ed all'esame degli organici, dei bilanci e degli altri documenti del caso, si sarà constatato con certezza la misura degli stipendi e dei salari percepiti. (Pag. 177).

Art. 6. - «...Le famiglie verranno classificate in base al reddito netto ridotto a cifra imponibile, con le deduzioni di cui agli articoli 5 e 7.

Art. 7. - «...Il reddito netto complessivo viene ridotto a cifra imponibile con la deduzione, per ogni componente la famiglia, della quota fissa di L. 400, oltre quella di cui all'articolo 5...

« Nel determinare i redditi imponibili delle famiglie operaie, si terrà conto del coefficiente di disoccupazione annua ».

170. - Regolamento speciale del Comune di Genova⁽¹⁾. —

Art. 4. - « La Giunta e la Commissione, nell'accertamento del reddito di ciascuna famiglia, provvederà ad una detrazione proporzionata al numero dei minori, dei vecchi e degl'infermi privi di rendite od inabili al lavoro proficuo e cagione di spesa per la famiglia.

Gli stipendi e le pensioni pagate da pubbliche Amministrazioni, o dipendenti da ruoli organicamente stabiliti, saranno computati con la detrazione di un quarto del loro ammontare lordo ».

171. - Regolamento speciale del Comune di Roma. — (Deliberazione Consigliare 27 Luglio 1891).

Art. 4. - «...Le pensioni e gli stipendi saranno calcolati in ragione di tre quarti del loro ammontare annuo lordo ».

172. - Regolamento speciale del Comune di Firenze⁽²⁾. —

Art. 6. - (Eguale all'articolo 4 del Regolamento di Roma).

173. - Importanza degli esempi citati. — Le riferite disposizioni, per quanto limitate ai più grandi Comuni capoluoghi di provincia, non essendo possibile esaminare tutti i regolamenti di tutti i numerosi comuni che applicano l'imposta di famiglia⁽³⁾, dimostrano che la diversificazione dei redditi trovasi già praticamente attuata in Italia in una vera e propria imposta sul reddito complessivo, qual'è l'imposta italiana « di fuocatico o di famiglia ».

(1) Approvato con deliberazione della Giunta Provinciale Amministrativa del 30 Dicembre 1908, n. 1832, e con R. Decreto 10 Giugno 1909.

(2) Deliberazione del Consiglio Comunale del 28 luglio 1902, approvata dalla Giunta Provinciale Amministrativa il 13 Agosto 1902.

(3) Nell'anno 1905 ben n. 5659 Comuni, dei n. 8272 Comuni formanti il Regno d'Italia, applicavano l'imposta di famiglia (Atti Parlamentari - Legislatura XXII - Sessione 1904-905. Camera dei Deputati - Stampato n. 339 bis, pag. 618).

Ma oltre a ciò, devesi aver presente che non è mancata neppure qualche sentenza, per quanto timida e solitaria, (e fondata sulla logica, anzichè sulla legge scritta) che, all'infuori di dette disposizioni, abbia riconosciuto come possa essere ritenuto applicabile all'imposta comunale di famiglia la disposizione della legge d'imposta statale sui redditi della ricchezza mobile ⁽¹⁾, secondo la qual disposizione gli stipendi pagati dallo Stato, dalle Provincie e dai Comuni si debbono valutare e censire con la riduzione stabilita in quella legge (Sentenza del Tribunale di Massa del 14 Marzo 1880. nel *Manuale Saredo*, anno 1895, pag. 415).

E ciò indica, almeno, che anche sotto l'aspetto giuridico, oltre che sotto l'aspetto storico, politico ed amministrativo, non vi sarebbe ragione per escludere, in Italia, la diversificazione dall'imposta statale sul reddito complessivo.

Simile conclusione possiamo generalizzare ed estendere anche agli altri paesi in condizioni simili a quelli dell'Italia; ossia ai paesi che già nelle imposte singole e plurime attuano una forma qualunque di diversificazione.

174. - Antico Egitto, Sparta, Atene. — E giacchè sono state esaminate sommariamente alcune delle più tipiche legislazioni tributarie contemporanee o moderne nelle varie forme e nei molteplici effetti di differenziazione del carico, cui dà luogo l'imposizione diretta, ci sarà facile rintracciare alcune di quelle stesse forme, non pochi di quei medesimi effetti anche nelle più antiche legislazioni. Invero, l'imposta con tutti i suoi attributi, compresa la diversificazione, è una manifestazione dell'ambiente economico politico-sociale di ciascun tempo; ma, siccome tanti fenomeni economici, politici e sociali che noi oggi osserviamo si produssero e si ripeterono fin dalle più remote civiltà, così spiegasi il fatto che la diversificazione dell'imposta risalga alle origini dell'imposizione.

Nel primo nucleo delle varie civiltà asiatiche un'organizzazione fiscale sufficientemente delineata e tramandata sino a noi dalle leggi di Manu, dai monumenti cinesi e celtici, da Strabone, Cesare e Tacito, denota un'imposta sul bestiame completata da offerte volontarie: donde può arguirsi che la diversificazione palese aggravasse i possessori di bestiame più degli altri possessori di ricchezze diverse, come ancora oggi accade nei paesi la cui principale ricchezza consiste nell'allevamento del bestiame.

In seguito, pur sussistendo le volontarie offerte, col progresso dell'agricoltura, l'imposta sul bestiame diede luogo ad un più generale prelevamento annuo sulla produzione agricola, non dissimile, nella sua intima essenza, dalla decima fondiaria, delineatasi più tardi e vissuta sino ai tempi moderni, quale capostipite dell'imposta sui terreni a base catastale. L'accennata differenziazione era aggravata dal fatto che tali imposte, oltre che al Sovrano, eran dovute anche alle classi dirigenti, quale la classe sacerdotale; ciò si

(1) Art. 54 della legge 24 agosto 1877, riportata al n. 147, lettera D.

può dire dei Brahmani nell' India, come dei Magi in Persia, dei Druidi in Egitto, in Giudea, nelle Gallie.

Nell' antico Egitto, risalendo alla seconda epoca della civiltà egiziana, cioè al tempo del Nuovo Impero e delle conquiste dei persiani, dei Macedoni e dei Romani, ci è dato di rinvenire i nuclei primordiali della maggior parte delle imposte dirette e indirette oggi vigenti nel Mondo ed analoghe differenziazioni. Troviamo, ad esempio, che imposte fisse (cioè una specie di capitazione, che naturalmente è più grave per gli operai che, in generale sono poveri o nullatenenti) colpiscono le persone, le industrie, le case. Contesta capitazione, dal Lumbroso derivata dall' influenza della Grecia, rinvenivasi, secondo il Fournier⁽¹⁾, anche nell' Asia Minore.

Anteriori al detto periodo di civiltà egiziana sono le leggi di Manu le quali denotano, nell' India Antica, la seguente diversificazione dell' imposta in natura, percepita dal Re, sul prodotto lordo annuo dei terreni, nelle misure del

I - 6°, 8°, o 12° delle granaglie, secondo la fertilità del suolo ed il lavoro dal medesimo richiesto;

II. - 6° del crescimento degli alberi, delle carni, burro, profumi, medicine, liquidi, foglie ammassate, fiori, frutti, radici, erbe da taglio, fieno, utensili di cuoio e di corno, vasi di terra, ed ogni oggetto di pietra;

III. - 5° del bestiame, delle pietre preziose, dell' oro, argento, agiunti ogni anno a quelli preesistenti;

IV. - Imposta sulle merci, sulle persone del commercio, e, modicissime, del piccolo commercio. Gli operai e i servi che vivono soltanto col proprio lavoro, prestano una giornata di lavoro al mese;

V. - I preti sono sempre esenti da ogni imposta⁽²⁾.

Tra le classi dirigenti, che prelevano l' imposta in misura varia, a lato dei sacerdoti, bisogna porre anche la classe militare. Queste attribuzioni di imposta vennero operate, talvolta, concedendo alle classi dominanti terre esenti da imposta, altre volte mediante un prelevamento diretto dal prodotto dell' imposizione. Sorgevano così, con la diversificazione tributaria, ineguaglianze delineanti le classi sociali, che le condizioni di ciascuno Stato e la stessa civiltà rendevano necessarie⁽³⁾.

Nell' antica Grecia, un' imposta simile alla decima in natura era pagata anche a Creta dalla classe dei proprietari di terre e padroni di bestiame⁽⁴⁾. Come si sa, vigeva il sistema del mantenimento collettivo, in comune, mediante il quale, delle tre classi sociali, cioè: la militare (dorica), l' agricola

(1) E. Fournier de Flaix: *L'impôt dans les diverses civilisations*, Première Série, (Paris 1897) vol. I. pagina 27.

(2) Giacomo Mill: *History of India*, vol. I, cap. III-V. 247; e *Leggi di Manu*, Libro VII, §§ 130-1 (tradotte dal sanscrito in francese da Loiseleur-Deslongchamps, Parigi, 1830).

(3) E. Fournier de Flaix, op. cit., pag. XIX.

(4) Schomann: *Antiquités grecques*, (tradotta in francese dal Caluski) I vol., 354.

e quella degli schiavi, soltanto la seconda pagava la detta imposta e quindi manteneva le altre due classi⁽¹⁾.

Secondo l'Andreadés, nella Lacedemonia, le pubbliche entrate degli Spartani erano ordinariamente i tributi sui popoli conquistati; la contribuzione degli Iloti, e l'imposizione dei Perieghi⁽²⁾. Neppure lo Spartano, paga imposte, essendo usufruttuario di lotti di terreni coltivati dalle famiglie degli Iloti, quali coloni parziari, che corrispondono imposte, con le quali lo Spartano gode i benefici, esercita le funzioni, percepisce remunerazioni dello Stato⁽³⁾. Tale era l'effetto della diversificazione che favoriva lo Spartano.

Ma a sua volta, essendo egli nutrito nei pasti in comune, pei quali deve pagare una quota proporzionale al numero dei membri della sua famiglia, lo Spartano carico di famiglia è oppresso da questa contribuzione. Si volle prescindere da ogni differenziazione di carico per la sussistenza in comune ed adoperare ogni mezzo per stabilire un'eguaglianza perfetta fra gli Spartani, ed invece si cadde nell'ineguaglianza più disastrosa⁽⁴⁾. Osserviamo, dunque, qui tanto gli effetti della diversificazione, quanto gli effetti della sua mancanza, che conduce all'impovertimento della numerosa classe media dei cittadini, e — come dice il Fournier⁽⁵⁾ — alla « subordinazione di 400,000 persone ad un'aristocrazia militare, esentata da ogni contribuzione ai carichi dello Stato »

L'imposizione in Atene, dapprima nominale sulle terre fruttifere, si estende, con lo svilupparsi della ricchezza mobiliare, specialmente industriale, alle case, al bestiame, ai capitali in denaro, al possesso degli schiavi, a vari manufatti, agli utensili domestici. Diversificate imposte su alcune professioni, anche per ragione di polizia dei costumi, colpivano gl'indovini, i medicastri, le prostitute. Vigeva, anche fuori dell'Attica, un'imposta sugli stranieri domiciliati; mentre ai Metechi veniva concessa l'esenzione per attrarli con le loro grandi ricchezze. Questa è diversificazione dei nostri tempi, come quella di Costantino, che per incoraggiare le costruzioni nella sua nuova capitale, rese libero l'esercizio delle cave, esentandole dall'imposta.

175. - Roma sino ad Augusto. ⁽⁶⁾ — Per condurre a compimento le loro conquiste, i Romani dovettero ricorrere largamente, in particolar modo nel 406 a. Cr., al *tributum ex censu* sostituito alla capitazione da Servio Tullio: imposta diretta e proporzionale sul capitale, che l'aristocrazia dominante poneva sopra di se stessa, come fece, in tempi di tanto posteriori, l'aristocrazia inglese. Giacchè quest'imposta rappresenta una differenziazione estrinseca di carico contro le classi dirigenti, assuntasi anche il servizio mili-

(1) E. Fournier de Flaix, op. cit., pag. 65.

(2) Prof. And. Andreadés: *Le finances degli Spartani*, (in greco) Atene, 1915. - V. la traduzione francese: *Les finances de la Grèce*, Paris, 1915.

(3) Fournier de Flaix, *Ibidem*, pag. 76.

(4) Aristotile: *Politica*, libro II, cap. VI, 21.

(5) E. Fournier de Flaix, *Ibidem*, pag. 82.

(6) Oltre quelle qui di seguito citate, v. le note opere del Mommsen e del Rodbertus, sulle antichità romane.

tare, per poi accaparrarsi il possesso delle terre. Inoltre, la stessa imposta non difettava di una differenziazione intrinseca, in quanto dava luogo ad esenzioni territoriali di Roma, dell'Italia, e di alcune Città godenti del *jus italicum*.

Poi, sotto il Basso Impero, alla detta imposta ed all'imposta fondiaria nelle provincie (*tributum soli*) venne sostituita un'imposta diretta chiamata *Capitatio o jugatio terrena*. Diocleziano ne soppresse in gran parte le esenzioni locali, estendendo l'imposta all'Italia ed a tutto l'Impero, salvo alcune città cui rimase il privilegio del *jus italicum*.

Un'imposta *Aurum negotiarum* colpiva gli utili derivanti dal commercio ed era percepita in base a ruolo speciale, previe estimazioni individuali. Se un commerciante possedeva un immobile, che sarebbe stato soggetto al censo ordinario, da questo veniva escluso il capitale impiegato nel commercio: si cercava così di evitare la doppia imposizione.

I *rentiers* pagavano un'imposta assisa sul relativo capitale ⁽¹⁾. Successivamente l'imposta fu estesa alle case urbane, ai locali d'azienda, alle scorte, al denaro, commisurandosi, nelle imprese industriali, al numero degli schiavi in esse occupati, e certe categorie di artigiani e di operai erano pure colpite da una forma d'imposta sulle industrie e sui guadagni: si ebbe quindi l'imposizione molteplice e la diversificazione del *primo gruppo*. La natura dell'imposta *ostiarum* (simile a quella delle porte e finestre in Francia) e quella dell'imposta sulle *colonne*, ricordata da Cicerone, del *Vectigal artium* istituito da Alessandro Severo sui fabbricanti di oggetti di lusso, e dell'imposta sulle prostitute, a partire dai tempi di Caligola, denotano scopi di diversificazione non dissimili da quelli che abbiamo riscontrati in alcune legislazioni odierne.

E' bene, peraltro, rilevare come il *tributum ex censu* era un'imposta eccezionale di guerra, sempre rimborsata ai contribuenti, come solea fare la Repubblica Fiorentina diciotto secoli dopo. Col favore dei plebei, Servio Tullio aveva fatto sanzionare dal popolo prima il censo e poi il tributo; ma tale sistema disparve sotto Tarquinio, dando luogo anche all'abuso delle imposte indirette e delle prestazioni personali: abuso che contribuì fortemente alla caduta del potere reale ⁽²⁾, quale effetto delle lotte politiche d'imposta. Le quali, in ogni tempo ed in ogni luogo, per quanto in misura diversa, s'imperniano sulla naturale tendenza delle classi capitalistiche e delle classi operaie ad attuare la differenziazione dei pubblici carichi per fini prevalentemente egoistici, di partito o di classe, e assai di rado e meno efficacemente per fini altruistici o d'interesse collettivo, o per cedere alla forza insita nel principio di giustizia che vuole proporzionato il carico alla capacità contributiva dei cittadini, od al loro sacrificio personale.

(1) Gustavo Humbert: *Essai sur les finances etc., chez les Romains*. Parigi, 1887, pag. 21, 187, 363-5.

(2) G. Humbert, *ibidem*. pag. 14-15; 220.

Soppresso, dunque, per più di un secolo, dopo la conquista romana della Macedonia, il *tributum ex censu*, che l'aristocrazia si era imposta appunto per effettuarla, vi fu principalmente supplito, fino ad Augusto, con gli aggravi sui popoli mediterranei conquistati, i quali furono costretti, non solo a pagare a Roma un tributo sulle terre e sulle persone, ma anche di pagarle altre imposte, sotto il titolo di rendita, in denaro o in natura: ed infine a rispettare il dinto di nudo proprietario che Roma erasi arrogato sui loro territori, salvo, in caso di resistenza, a trasformarlo in diritto di proprietà piena ed intera dei territori medesimi, all'occorrenza anche massacrandone e vendendone gli abitanti: come avvenne degli Ebrei. Come l'antico cittadino di Sparta, il romano non paga l'imposta, addossata, in sua vece sul popolo di tutta Europa, sugli Italici, Sardi, Siciliani, ed ancor più sugli Egiziani ed Africani.

I Musulmani, poi, imitarono questo crudele metodo di diversificazione tributaria, attuata fra popoli, anzichè fra cittadini, a carico dei vinti e dei dominati, anzichè dei più capaci di contribuire, ma sempre in armonia con un'azione statale eminentemente politica e sociale.

Né la tendenza degli Stati contemporanei ad una simile diversificazione territoriale può dirsi oggi scomparsa, nei metodi di colonizzazione, nelle tante doganali, in genere nella politica commerciale.

176. - Da Augusto alla caduta dell'Impero Romano. —

Una rifusione generale dell'imposte fu operata da Augusto, in seguito ad un censimento generale: e dobbiamo supporre che la diversificazione seguisse più eque direttive, se, tre secoli dopo, l'imposta veniva più generalmente considerata come un sacrificio che ogni cittadino deve compiere in proporzione degli averi. Ma nuove deviazioni da tal principio si verificano, dapprima nel tempo in cui la conquista romana comincia a rovinare, quando lo schiavo non è in grado di pagare l'imposta e deve rifletterla sul padrone, che mal volentieri la subisce; e poi quando accentuatasi l'affrancazione degli schiavi, anche per impulso del cristianesimo, potè anche ai lavoratori affrancati o servi venir estesa l'imposta, che naturalmente dovette differenziarsi in modo da aggravare i redditi del lavoro e da assumere una parvenza servile ⁽¹⁾.

Anche per quanto concerne i Comuni, l'abuso delle immunità di ogni natura, troppo spesso accordate per favore, fu una delle cause di rovina per la fortuna comunale e d'ineguaglianza ⁽²⁾.

Siccome la tradizione d'Oriente facilitò, alla caduta della Repubblica, che gl'Imperatori considerassero come un loro avere privato l'imposta, così essi largheggiarono nell'esentare i cortigiani ed i favoriti, i grandi dignitari.

L'esenzione, quale dono dell'imposta fatto dall'Imperatore, costituiva,

(1) Fournier de Flaix, *Ibidem*, pagg. XXII-XXIV.

(2) G. Humbert: Op. cit., Tome II, pagg. 236-7.

oltre che uno sgravio pecuniario, anche un onore segnalato, facendo di conseguenza apparire l'imposta come un onere delle classi politicamente e socialmente inferiori.

177. - Medio Evo. — Il diritto del più forte, fatto valere secondo la legge del minimo sforzo, prevale ancora, quando, caduto l'Impero Romano, le imposte, pur adattandosi in Italia ed altrove, ai nuovi tempi, retrocedono di secoli nella barbarie, e quando, in regime feudale, le imposte, moltiplicandosi, si diversificarono in modo ingegnoso, servendo poi, come una raccolta di esempi d'ogni genere, alle legislazioni fiscali di ogni paese. Periodo disordinato fu quello che corse dal VI all' XI secolo anche in materia d'imposta e di diversificazione; ma questa si delinea in favore, oltre che dei re, dei signori e dei feudatari, che usurpano l'imposta totalmente nelle Gallie, parzialmente in Inghilterra, in Germania, nella Spagna, in Italia.

Questa usurpazione della nobiltà, in tali paesi dunque, avviene in favore, oltre che del Re e dell'Imperatore, anche dei Signori: cioè dei principali proprietari, e dei Conti: cioè, dei principali funzionari⁽¹⁾.

Tali diversificazioni tributarie nei tempi attuali si sono trasformate, adattandosi alle esigenze dei tempi, cioè ornandosi meglio della veste di legalità e del pubblico interesse. Le decime sacramentali non si riscuotono più in Europa, dal clero, dal principio del secolo XIX, ma ovunque gli Stati mantengono i sacerdoti della religione predominante quasi come funzionari dello Stato, spesso tra i meglio pagati. La nobiltà del blasone non riscuote imposte, ma le riscuote e fortissime la grande proprietà fondiaria e industriale sotto forma di protezione doganale.

Se consideriamo il dazio doganale di L. 5 al quintale sull'importazione del grano, supponiamo di un milione di quintali annui, l'imposta pagata da tutti i cittadini che non producono grano non è di soli cinque milioni di lire. Supposto un consumo interno di 4 milioni di quintali, di cui 1 milione importato e 3 milioni prodotti nello Stato, i cittadini consumatori pagano anche un'imposta, su questi ultimi, di 15 milioni di lire, a beneficio dei produttori di grano, e precisamente dei grandi proprietari, perchè i piccoli non vendono ma consumano direttamente il grano che producono e non risentono nè danno, nè beneficio dal dazio doganale.

178. - L'esenzione nell'antico Egitto. — Come nei tempi moderni, così negli antichi tempi il mezzo più comune di diversificazione palese consistette nell'*esenzione*, che risale a varie origini, s'incontra sotto varie forme. Ond'è opportuno segnalar meglio i fatti accennati.

In Egitto, all'epoca dei Lagidi, il re, considerando tutti i sudditi come suoi schiavi, avrebbe dovuti trattarli egualmente di fronte all'imposta, ch'egli stabiliva. Al contrario, mentre ogni possessore di terreno doveva pagargli un canone di affitto ed un'imposta, coloro che possedevano terre in rimu-

(1) E. Fournier de Flaix, *Ibidem*, pagg. XXV, XXIX.

nerazione di servigi prestatigli non pagavano il canone, ma soltanto l'imposta fondiaria. Tra di essi, i preti, non solo erano esentati da molti pesi, giusta le reali ordinanze che si conservano di quell'epoca, ma profittavano direttamente di talune imposte, sebbene qualcuna a loro particolare ne pagassero⁽¹⁾. I signori feudali, non erano, come tali, riconosciuti dalla corte ellenica, ma, siccome, erano spesso capi del sacerdozio, o favoriti del re, così potevano facilmente essere collocati in una classe privilegiata dell'Egitto. I grandi proprietari non pagarono l'imposta, se non nel secondo periodo della civiltà egiziana.

Anche i contadini che lavoravano le terre del re potevano godere di un minore aggravio d'imposta.⁽²⁾

Anche qui sorge una diversificazione territoriale pel fatto che le imposte reali non si applicavano alle comunità greche, Alessandria, Tolemaide, Naucratis, Hellénomemphis e probabilmente altre ancora, le quali organizzavano imposte loro particolari.

179. - L'esenzione in Cina, Persia, Grecia. — In Cina raramente erano costretti al pagamento dell'imposta i funzionari dell'Impero; ma nell'India, i Brahmani custodi della religione, classe superiore e dirigente, non debbono pagare l'imposta, neppure quando il Re morisse di bisogno; mentre il Re non deve tollerare che un Brahmano soffra la fame.⁽³⁾

Del pari erano esenti gli originari Persiani nell'Impero di Persia, i Leviti in Israel. Questo mezzo di diversificazione in favore della classe superiore, che si rinviene anche in Giudea, non soltanto è il più antico, ma anche il più diffuso e costante, in quanto si rinviene anche nelle leggi fiscali di Atene e di Roma, e poi per lungo tempo nell'Europa feudale e monarchica, dove il clero e i nobili (militari) erano immuni da imposte dirette.

L'uso antico — osservava l'arcivescovo di Sens al cardinale Richelieu — *si era che il popolo contribuì con i suoi beni, i nobili col proprio sangue, il clero con le sue preghiere.* Come si vede, per lungo tempo la diversificazione ebbe per scopo di favorire il ceto, la funzione, la casta, la razza, aggravando le classi inferiori o le popolazioni vinte. Simile tendenza prevalse dall'origine dell'imposta sino alla Rivoluzione Francese, ma non si spese del tutto neppure dopo di essa, (n. 182).

Tornando all'epoca antica, in Grecia i templi non solo non pagavano le imposte, ma ricevevano certe contribuzioni, simili alla decima sul prodotto delle terre: sono ancora le decime sacramentali che la Chiesa Cattolica seguì a percepire sino ai nostri tempi.

In tutti gli Stati Dorici, la classe militare, come fu accennato, era esente da imposta; giacchè, nell'antica Grecia, la razza dorica tendeva a

(1) Henri Maspero: *Les finances de l'Égypte sous les Lagides*, Paris, 1905, pag. 44-46.

(2) Henri Maspero: *Les finances de l'Égypte sous les Lagides*, Paris, 1905, pag. 98.

(3) *Leggi di Manu*, Libro III, § 133.

ripartire e coltivare la terra, in modo che la classe militare fosse mantenuta e potesse liberamente occuparsi solo della guerra e del governo dello Stato.

Tra i Dorici, poi, specialmente gli Spartani, consideravano il pagamento dell'imposta ed il lavoro come una condizione servile.

Ad Atene, benchè non regnassero simili pregiudizi, pure vigeva l'esenzione di taluni cittadini per speciali meriti o servizi; e l'esenzione dei ricchi, Metechi, ospiti desiderati; per quanto siasi visto (n. 54) come gli stranieri fossero enormemente imposti.

180. - Le esenzioni in Roma. — Fu accennato come a Roma, dalla conquista della Macedonia ad Augusto, il cittadino romano riuscisse a sottrarsi all'imposta riversandola sui popoli vinti. Al regime di eguaglianza tributaria preparato da Augusto e Tiberio ed attuato dagli imperatori del II secolo, ostacolato dalla natura del governo, dai mutamenti economici e sociali, tornò a subentrare l'esenzione accordata dall'Imperatore, sin dal I secolo: esenzione che non era, peraltro, mai mancata neppure durante la conquista romana, a favore dei popoli, di città, di privati. Per esempio in Sicilia, di fronte a diciassette città soggette al tributo, otto n'erano esenti. Atene godè sempre l'esenzione; la godevano le terre consacrate agli dei, al mantenimento dei templi, la godeva per concessione di Antonio, il suo retore Sextus Clodius (che gli scriveva i discorsi) sopra 2000 jugera di terre di pubblico dominio in Leontium (Sicilia). Trajano esenta Polemone ed i suoi famigliari dai *Portoria* (imposte di consumo, pedaggi, ecc.); ed esenta dalla *vicesima hereditatum* i membri di una comunità (*gens*) per alleanza, per culto, per sacrifici.⁽¹⁾

Dall'imposta sul commercio e l'industria nelle provincie romane erano esenti i veterani che impiegavano nel loro commercio solo un piccolo capitale, ed i preti che per i bisogni del culto, o in vista di buone opere, dirigevano un piccolo commercio⁽²⁾.

Le differenziazioni tributarie derivanti dalle distinzioni, note sotto l'appellativo di *cittadino romano*, di *diritto italico*, di *diritto latino* di *Comune libero*, dovettero rimanere sino alla fine del secondo secolo dell'Impero, a fianco delle accennate esenzioni non solo dai *Portoria*, ma anche dalle imposte dirette, di taluni funzionari. Anzi queste esenzioni dai funzionari furono estese alle loro famiglie, fino a che anche gli ausiliari barbari ne profittarono⁽³⁾.

Furono accordate esenzioni, per scopo che anche oggi viene spesso perseguito, ai commercianti ed agli armatori per la derrate dell'*annona*; e in seguito ne furono accordate ancor più numerose per l'imposta sulle terre

(1) Dureau de La Malle: *Economie politique des Romains*, 1 vol., pagg. 169, 175, 321, 323.

(2) R. Marquardt: *De l'organisation financière chez les Romains*, Trad. dal tedesco, del Vigé (Parigi, 1888, pag. 298). La 2ª Ed. tedesca edita a Lipsia nel 1884 è intitolata: *Römische Staatsverwaltung*.

(3) Dureau de la Malle, *op. cit.*, vol. I, pag. 457.

e pel testatico, per le prestazioni d'opera personale, per la *glebalis conlatio*, per la *lustralis conlatio*, alle corporazioni⁽¹⁾.

181. - Estensione dell'immunità. — Si giunge così all'epoca in cui si accentua un carattere dell'esenzione, il quale è stato già accennato, ma merita di essere meglio chiarito. Sotto il regime della schiavitù, non essendo gli schiavi in grado di sopportare l'imposizione diretta, questa colpiva gli uomini liberi: onde ad Atene ed a Roma pagare l'imposta significava per ogni contribuente ricchezza e indipendenza. Successivamente, trasformati in parte gli schiavi in servi, potendo e dovendo il servo pagare l'imposta, quest'obbligo non fu più considerato come un attributo delle classi elevate, anzi il sottrarsi denotò privilegio, ossia superiorità sociale, specialmente trattandosi d'imposta personale mediante prestazioni di servizi o di quote fisse di beni ragguagliate ad una somma eguale per ogni persona⁽²⁾.

E infatti, dopo Diocleziano e Costantino, riorganizzandosi la pubblica amministrazione, con la nomina di alti funzionari, costoro si fecero, come il loro signore, un attributo onorifico dell'esenzione da imposta; quindi, per consuetudine e tradizione, l'immunità divenne inerente alla funzione militare civile, ed ecclesiastica, e furono immuni gli ecclesiastici, le comunità religiose, tutti i beni della Chiesa, che pur possedeva ormai il più grande patrimonio d'Europa.

Le classi dirigenti, dunque, in quell'epoca, si tennero ad onore di non lavorare e di sottrarsi all'imposta; di modo che la diversificazione si operò a danno dei redditi del puro lavoro; in misura tanto più elevata, in quanto era aggravata dalla ripercussione, che i padroni potevano effettuare addossando una parte della loro imposta sui servi lavoratori; mentre non potevano prima ripercuoterla sugli schiavi ch'essi stessi mantenevano. Né una simile condizione di cose era di molto attenuata dall'affrancazione di molti schiavi e servi, i quali venivano a formare una classe media di professionisti, mercanti e banchieri, capaci a loro volta di trasferire l'imposta ch'essi pagavano; anche perchè ottenevano talora l'esenzione per l'influenza sociale personalmente acquistata.

L'esenzione, infine, si estese tanto da influire sulla caduta dell'Impero.

182. - Medio Evo. — Nei primi secoli del medio-evo, delle varie cause le quali condussero alla soppressione dell'imposta, la più importante consiste nell'immunità: la quale essendo considerata come un onore sino ai tempi moderni, Voltaire ne faceva la satira sulla scena, affermandovi che *l'imposta fosse dovuta solamente dal povero, perchè il ricco, pel suo onore, non poteva macchiarsi di un simile obbligo*.

Da una parte il clero seguiva a riscuotere la decima sacramentale,

(1) Boucard: *Les finances de l'Empire Romain*, 1890, pagg. 349, 361.

(2) Marquardt: *Op. cit.*, pag. 249.

quale diritto di signoria, che il suo avvocato Rivarol difendeva come « il più antico e il più venerabile tributo ch' esistesse in mezzo agli uomini.... il legame che congiunge l' esistenza della terra alla bontà del Cielo, l' interesse del Pontificato alla proprietà del lavoratore »; ma d' altra parte, quando Richelieu chiedeva sei milioni d' imposta al Clero, l' Arcivescovo di Sens rispondeva che il Clero contribuisce con le sue preghiere, (n. 179).

Ed il Parlamento francese montò in collera, nel 1776, quando gli fu presentato un disegno di legge che alle odiose prestazioni d' opera gravanti i contadini, cercava di sostituire un' imposta sui beni dei nobili e dei plebei: « Solo questi ultimi dovevano pagare l' imposta, perchè i nobili contribuivano col loro sangue ».

Ed anche dopo la Rivoluzione e l' Impero, Beranger, nel *Marquis de Carabas* faceva dire al suo personaggio :

Mais l' on n' ose parler d' impôts !
A l' État pour son bien
Un gentilhomme ne doit rien.

* * * * *
Prêtres que nous vengeons,
Levez la dîme et partageons,
E toi, peuple animal,
Porte encore le bât féodal...(1)

Ma nelle taglie francesi (2), nel secolo XVIII, in Linguadoca, si cerca di giustificare qualche diversificazione :

« Non si è voluto imporre il denaro ad interesse a parità del contingente sui terreni (come si è fatta per la imposizione del bestiame....), perchè v' ha una gran pena nell' esazione degl' interessi e, il più spesso, si perde anche il capitale, oppure bisogna litigare e fare grandi spese per esserne pagati, di modo che la maggior parte del profitto se ne va nelle dette spese; la qual pena e la quale spesa non s' incontrano nella riscossione dei frutti degl' immobili e del bestiame; e così, se un fondo del valore di cento scudi è allibrato trenta soldi, cento scudi ad interesse non saranno allibrati, al più che dieci soldi » (3).

Continuavano le esenzioni dei nobili, del clero, dei titolari dei vari uffici: ed anzi per abusi e per frodi venivano estese ai loro dipendenti.(4)

Sotto Luigi XIV, il maresciallo Vauban faceva la famosa proposta della decima reale (5) con la seguente diversificazione :

1. - Frutti della terra tassabili per $\frac{1}{20}$.
2. - Prodotti delle case, dei guadagni, dell' industria, delle rendite e di ogni altro reddito, per $\frac{1}{10}$.

(1) Garnier J.: *Traité de finances*, Paris, 1862, pagg. 44-46.

(2) Vigenti, sin dal 1147, sotto Luigi VII, e già distinte in reali e personali nel 1600, sotto Enrico IV.

(3) Despeisses: *Oeuvres*, vol. III, pag. 284. V. il n. 192, nota.

(4) E. De Parieu: *Histoire des impôts généraux etc.*, Paris, 1856, pag. 263.

(5) Maréchal de Vauban: *Projet de dîme royale*, 1707.

Preoccupato della facilità con cui sfuggono all'accertamento gli utili commerciali, Vauban propose di chiedere *pochissimo* a questa categoria di redditi.

Questa specie di diversificazione, a scopo puramente fiscale, la quale accorda un'aliquota più mite d'imposta ai contribuenti che meglio possono sottrarsi, è la negazione dell'equità; ma è, purtroppo, largamente usata in tutti i sistemi tributari di ogni tempo e di ogni paese, allo scopo di ottenere il massimo risultato finanziario, col minimo sforzo. Oggi tende ad affermarsi una diversificazione, ispirata al principio di eguaglianza ed affatto opposta a quella accennata, giacchè aggrava con aliquota più elevata d'imposta i contribuenti o i redditi che vi si possono più facilmente sottrarre. (V. i n. 162, 170, 172).

Il Vauban propose una tariffa degressiva pei prodotti delle arti e mestieri, partendo da $\frac{1}{30}$.

Per gli avvocati che, anche allora, non erano i più docili contribuenti, proponeva un abbonamento, con gravi pene, però, in caso di inesatte dichiarazioni.

Delle numerose diversificazioni locali già si fece cenno (n. 44).

Nel 1789, la Rivoluzione tende a sopprimere i privilegi, le esenzioni.

«Quando la Rivoluzione venne a distruggere un sistema finanziario che aveva ammessa la considerazione della *qualità delle persone* per determinare la loro obbligazione relativamente ai carichi pubblici, era naturale che tutti si riportassero all'idea della tassazione dei beni, astrazione fatta dalla situazione dei possessori ed il sistema dell'imposta fondiaria assisa in maniera analoga alle antiche taglie reali rispondeva naturalmente a questa tendenza»⁽¹⁾.

Così il Clero di Metz voleva che i possessori di rendite perpetue e vitalizie fossero assoggettati all'imposta nella stessa misura dei proprietari di fondi⁽²⁾. Si tendeva a colpire i possessori di ricchezze mobiliari sottrattisi fino ad allora all'imposta⁽³⁾.

Con la legge della *contribution mobilière* del 18 Gennaio 1791, l'Assemblea Costituente, pure intendendo di tassare seriamente i redditi dei capitali mobiliari, voleva mantenere una differenza considerevole tra l'aliquota dell'imposta sul reddito fondiario e quella dell'imposta sul reddito mobiliare. Avendo la Costituente fissata l'imposta fondiaria nel sesto del reddito, volle tassare la proprietà mobiliare per non più del diciottesimo od anche del ventesimo; perchè riteneva giustificata cotesta differenziazione dal computo di un premio di assicurazione e di una ricompensa del lavoro necessario per far valere i capitali mobiliari: elementi di diversificazione, che la Costi-

(1) E. De Parieu: *Histoire des impôts généraux etc.*, Paris, 1856, pag. 295.

(2) *Résumé général ou extrait des cahiers de pouvoirs, instructions, demandes et doléances, remis par les divers baillages, sénéchaussées et pays d'Etats du royaume, à leurs députés à l'Assemblée des Etats généraux ouverts à Versailles le 4 mai 1789*, T. II, pagg. 203-204.

(3) *Résumé général*, T. III, pagg. 214-224.

tuate valutava assai largamente per due terzi del prodotto lordo di questi stessi capitali.

E la Costituente, volle provocare una sovrapposizione, sottoponendo all' aliquota dei capitali mobiliari, *quelli prestati sui fondi ed il cui reddito era sottoposto alla ritenuta dell' imposta fondiaria*. Temeva l' Assemblée le quietanze fraudolente di false ritenute fondiarie, e, d' altra parte, pensava che la sovrapposizione delle due aliquote sui capitali ipotecari era giustificata dalla differenza tra l' interesse di questi capitali e quello delle terre⁽¹⁾.

Per quanto concerne l' Italia, dove la Chiesa e la nobiltà avevano imposto il principio della loro esenzione, la nobiltà non poté sempre resistere alle tendenze popolari dei liberi Comuni. Questi costrinsero i nobili a pagare l' imposta dapprima nella cinta urbana delle città, poi in tutto il territorio politico.

E talora costrinsero anche il clero (n. 45).

La tendenza generale, in Italia, a sopprimere il privilegio dell'immunità ed estendere l' imposta a tutte le classi sociali, diede poi luogo a più eque e più nobili forme di diversificazione, pervenute sino ai nostri tempi e delle quali offriamo degli esempi.

183. - La storia e Guglielmo Pitt. — Se, intanto, vogliamo riassumere questi fugaci cenni storici, avendo presenti le lunghe ed aspre lotte, sia politiche, sia economiche e sociali, con cui fin dalla più remota antichità, presso ogni popolo, i vari partiti, le varie classi sociali cercarono di risolvere il problema della differenziazione del carico tributario, dobbiamo necessariamente concludere col Roncali⁽²⁾ come in tutte le serie di secoli che precedettero l' età recente, *riempire le casse dell' erario a spese dei più deboli: ecco l' unico principio, l' alfa e l' omega della legislazione ed amministrazione finanziaria*; e perciò dobbiamo rilevare come non appaia in alcun modo fondata la riportata (n. 114) affermazione di Guglielmo Pitt, cancelliere dello Scacchiere, fatta alla Camera dei Comuni nel 1798, cioè che la diversificazione dell' imposta tra i redditi del capitale e quelli del lavoro, non fosse stata mai praticata in quattromila anni, e che l' imposta come non crea disuguaglianze economiche e sociali, così non può correggere quelle esistenti. Al contrario, l' imposta fu sempre adoperata per tali scopi dalle classi dominanti ed è opportuno porlo in evidenza specialmente in rapporto all' Inghilterra.

184. - Antiche diversificazioni in Inghilterra. — Parliamo delle sole imposte dirette.

Le imposte di *scutagia* e di *tallagia* furon poste pel servizio feudale di guerra o per l' esenzione da tal servizio. Nello Statuto *de tallagio non concedendo* del 1297 (*Articoli inseriti in Magna Charta*) l' articolo 3, in

(1) *Adresse* del 24 Giugno 1791, pagg. 27-29.

(2) Dott. A. Roncali: *La morale nei sistemi tributari*, (Bologna, 1887) pag. 21.

conformità dell'articolo VII della conferma della Gran Carta fatta da Edoardo I, nel 10 Ottobre 1297, dispone: *Nulla sarà prelevato a titolo d'imposta sui sacchi di lana o in tale occasione*. Ed il Raumer⁽¹⁾ riferisce che, sotto il Regno di Edoardo III, furono applicate imposte sussidiarie (*subsidys*) coll'aliquota di 4 scellini per Lst. di rendita fondiaria, e di 2 scellini 8 denari per Lst. di reddito di altra natura.

Il primo *subsidy* fu stabilito nel 1379, ed il Tayler⁽²⁾ ricorda tale imposta ancora sotto il Regno di Enrico VIII, nel 1544, con le due aliquote suddette.

Ed anche nel 1689 l'imposta era diversificata in modo da gravare le rendite dei terreni, più dei redditi mobiliari; e tra questi erano esenti i redditi dei capitali investiti nella coltivazione dei terreni, il soldo dei militari, ecc.: e rimanevano soggetti all'imposta soltanto le pensioni, le annualità, gli stipendi, gli utili industriali e professionali (esclusi i fondi pubblici)⁽³⁾.

Erano in vigore, nel secolo XV, imposte reali sulle terre e sulla ricchezza mobiliare, ed anche imposte personali e sul reddito in forma di tanffa per classi e di capitazioni. Dal 1641 queste imposte personali subirono molte graduazioni secondo lo stato o condizione sociale, o secondo la professione del contribuente: ciò che denota l'accertamento indiziario, ma anche la diversificazione (pag. 111). Nel 1692, non solo si rese stabile l'imposta sulle terre (*land tax*), ma si sperimentarono l'imposta sui redditi del capitale e l'imposta sulle società di speculazione; nel 1720 l'imposta sugli stipendi. D'altra parte le imposte suntuarie, rivolte a colpire il lusso in tutte le sue manifestazioni furono largamente applicate in Inghilterra. L'imposta sulla cipria, vigente nel 1794, fu mantenuta fino al 1870, per colpire le famiglie aristocratiche, in cui anche i servitori portavano parrucche incipriate. Ancora altre imposte suntuarie, più o meno stravaganti, ebbero luogo non solo in Inghilterra, ma anche in Germania e in Italia all'epoca degli antichi Comuni, ed altrove, quando i partiti democratici furono al potere e vollero reagire contro le diversificazioni favorevoli alle classi aristocratiche. Peraltro, le imposte suntuarie non potevano avere grande efficacia in tal senso, perchè erano di portata molto ristretta.

Nel 1803, nell'imposta sulle entrate (*income tax*), introdotta nel 1799, furono per necessità di accertamento distinti, in modo da provocare una diversificazione occulta:

a) i redditi della proprietà terriera, stipendi pubblici, ecc., colpiti alla fonte, cioè presso il debitore, con poche elisioni dell'imposta;

b) i redditi industriali, dei mutui di capitali, ecc., colpiti direttamente presso il contribuente, dietro sua dichiarazione, con molte sottrazioni d'imposta.

(1) Von Raumer: *Der Britische Besteuerungssystem*, Berlin, 1810, pag. 105.

(2) Tayler: *The History of the taxation in England*, pagg. 12-13.

(3) Vedansi gli autori citati dal De Parieu: *Histoire des impôts généraux*, Paris, 1856, pag. 102.

L'importanza di questa diversificazione occulta non è minore di quella segnalata per l'Italia (n. 165), perchè l'evasione dei redditi industriali, commerciali e professionali in Inghilterra è enorme, non meno che altrove⁽¹⁾.

L'*income tax* inglese fin dal 1799 esenta le opere di carità, cioè le entrate derivanti da proprietà possedute da associazioni a scopo di carità, (sono comprese quelle religiose) finchè sono applicate a tale scopo, incluse le rendite e i profitti della categoria *A*; il capitale o i dividendi in o da fondi pubblici, sotto la categoria *C*; e gl'interessi od altri pagamenti annuali sotto la categoria *D*. Sono altresì esenti gli ospedali, le pubbliche scuole, gli ospizi di mendicità, cioè i fabbricati ad essi appartenenti; le società di mutuo soccorso per il capitale o i dividendi in o da fondi pubblici, sotto la categoria *C*, per gl'interessi, profitti o guadagni sotto la categoria *D*, e i proventi delle loro terre e case sotto la categoria *A*; le società di previdenza, i fabbricati e palazzi universitari, i fabbricati d'istituzioni scientifiche e letterarie e le terre e i fondi investiti nell'associazione del Museo Britannico; le casse di risparmio per certi fondi e interessi dei depositanti, e le *trade unions* sotto le categorie *A*, *C*, *D*; infine le entrate derivanti da fondi, investimenti, ecc., di cui la legge 1911 dell'Assicurazione Nazionale.

Ciò dicesi delle imposte dirette. E che dire poi dei dazi doganali che mentre aggravavano i consumi dei lavoratori, proteggevano gli alti prezzi delle derrate e delle merci imposti dai proprietari della terra e dagl'industriali?

Non mancava, dunque, la diversificazione nelle leggi inglesi, nelle stesse tendenze delle classi dominanti, quando il Pitt la negava. Anzi, l'aristocrazia inglese, particolarmente dopo la rivoluzione del 1688, ma anche prima, s'era ingegnata — come dice il Fournier⁽²⁾ — con rara fortuna a trasferire sulle altre classi il peso maggiore delle imposte, pur riservandosi la parte principale così nei benefici sociali, come nelle attribuzioni delle funzioni remunerate coll'imposta. Essa, arrogatosi il monopolio delle terre, cercò per vari secoli di sottrarla, quanto più le riusciva possibile, all'imposta, aggravandola invece su tutti i consumi anche i più popolari: essa volle che la *land tax* rimanesse fissa e modica e che fosse riscattabile: e vi riuscì per quanto concerne l'imposta dello Stato; non vi riuscì del tutto per quanto concerne le sovrimposte locali. L'aristocrazia inglese volle, del pari, che non vi fossero imposte di successione e neppure di trasmissione fra vivi. La classe dominante nel Parlamento volle giustificare con motivi di pubblico interesse talune imposte sui consumi antigienici: ma le stesse bevande alcoliche fornano in quel clima nordico, parte dell'alimentazione. L'imposta sulle case (*House Duty*) e sull'entrata (*income tax*) anche in tempi recenti

(1) E. Broolio: *Op. cit.*, vol. I, pagg. 25 e seg.; Seligmann: *L'impôt sur le revenu*, Parigi, 1913, pagg. 79, 166, 182, 213, 233.

(2) E. Fournier de Flaix: *Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières*, Parigi, 1889, pagg. 143, 144 della parte I.

venivano a ricadere sui locatari, dove le abitazioni non sono superiori ai bisogni. Il Leslie⁽¹⁾, che ha fatto tale constatazione, anche per l'imposte dirette locali, riconosce come le classi degli operai, degl'impiegati, dei piccoli commercianti, in Inghilterra, mentre sopportano con imposte dirette il massimo carico tollerato dalla loro capacità contributiva, con imposte indirette sono aggravati oltre il limite di tale capacità. L'*Economist*⁽²⁾ cercò di confutare le dimostrazioni statistiche di Leone Levi, secondo le quali le classi operaie pagano più di quanto loro spetta per imposte di consumo, tasse di bollo, imposte di successione, tasse ferroviarie, ecc.. Ma le conclusioni del Levi poterono essere difese dal Chamberlain, con tanta maggiore efficacia, in quanto simili ineguaglianze vennero constatate anche in Prussia.

Peraltro, le tendenze dell'aristocrazia inglese non sono dissimili, come s'è visto, da quelle dell'aristocrazia romana. Anch'essa cercò di sottrarre all'imposta il monopolio delle terre che si era assicurato, e per 125 anni riuscì a mantenere in Italia la soppressione del *tributum ex censu*. Sotto l'Impero, essa cooperò all'aumento delle imposte di consumo; e se cooperò anche a stabilire l'imposta di successione, ne fece però escludere la trasmissione in linea retta; riducendo, talora, gl'Imperatori, da una parte, a dover ricorrere alle odiose confische per insufficienza d'imposte, dall'altra a concedere immunità a titolo di onore, e fomentando il pregiudizio che il pagamento dell'imposta indicasse una condizione umile e servile, e fosse un disonore.

185. - Le lotte per l'imposta. — Dunque, la conveniente distribuzione dei tributi fra i cittadini, sulle varie ricchezze, sulle diverse classi sociali, ossia la soluzione del problema della diversificazione nel senso più ampio fu l'oggetto delle lotte d'imposta, le quali come abbiám visto si svolsero, con maggiore o minore intensità e violenza, in tutti i tempi e in tutti i paesi civili, con risultati differenti secondo l'ambiente politico-sociale e le condizioni economiche in cui si svolsero.

« Gli annali del mondo — dice il Plebano⁽³⁾ — sono riboccanti di fatti che dimostrano quali gravi conseguenze derivino dai mal distribuiti aggravii fiscali. La storia costituzionale dell'Inghilterra è in gran parte la storia della lotta del popolo contro le ingiustizie della finanza. La rivoluzione americana, che portò alla separazione di quei paesi dall'Inghilterra, fu precipitata da una questione di tasse, e la rivoluzione francese trasse principale occasione dagli abusi fiscali dell'antico regime ». Ed il Gomel⁽⁴⁾ dimostra precisamente quale grande importanza ebbero nella rivoluzione del 1789 le esenzioni da imposta della nobiltà e del clero, e le varie ingiustificate diversificazioni in loro favore.

(1) Cliffe Leslie: *Incidence of imperial and local taxation on the working classes*, negli *Essays in political and moral philosophy*, 1879.

(2) L'*Economist*, fascicoli del 24 Novembre, 1° e 22 Dicembre 1883; 14, 21, 28 Febbraio, 24 Ottobre, 7 Novembre 1885.

(3) A. Plebano: *La distribuzione dell'imposta*, nel *Giornale degli Economisti*, Luglio 1899, pag. 41.

(4) Carlo Gomel: *Les Causes financières de la Révolution française*, Paris, 1892, 2° vol.

Successivamente, nel secolo XIX, le lotte d'imposta proseguirono nei vari Stati, com'è dimostrato dal Fournier⁽¹⁾; ma subirono l'evoluzione corrispondente alle mutate condizioni politiche e sociali, alla mutata psicologia dei contribuenti e delle classi dominanti. In effetti, la storia delle lotte politiche per l'imposta dimostra una qualche lenta ma ferma evoluzione del sentimento politico delle classi dominanti, anche in Inghilterra. Di modo che la borghesia inglese, prima a darne l'esempio in Europa, con l'imposta sui capitali mobili, fu imitata in quasi tutti gli Stati. Ed « anche in questa applicazione la borghesia dimostrerebbe — secondo lo Zorli⁽²⁾ — una certa trasformazione avvenuta nel suo sentimento politico, con l'introduzione della esenzione dei redditi minimi, con la differenziazione dei redditi e relativa discriminazione di quelli meno elevati ».

Simili evoluzioni dei principi e dei sentimenti che devono regolare la diversificazione tributaria, non di rado mutevoli ed incostanti, sempre contrastate, lente e difficoltose, indicano il risultato temporaneo, ma non mai la fine delle lotte politiche e sociali d'imposta. Le quali si riconnettono al naturale e insanabile contrasto d'interessi e di tendenze, che divide gli uomini di una stessa famiglia, i cittadini di uno stesso Comune, le regioni di una stessa nazione; che divide i popoli e le razze, come le categorie e le classi sociali.

Tali contrasti non possono ricondursi, a un dato momento e nell'ambito di uno Stato, al cozzo di due fondamentali interessi: il conservatore e l'innovatore; perchè lo spirito conservatore non è che la qualità negativa del reazionario. Non tutto esprime lo Jèze dicendo⁽³⁾ che ancora oggi « per le classi possidenti il principio fondamentale di giustizia economica e sociale sta nella politica del non intervento; sta in materia fiscale nell'imposta proporzionale, nell'imposta reale, con larghe imposte di consumo »... Non basta: perchè, se tale pur fosse la condizione di cose attuale, che le classi cosiddette conservatrici oppongono come resistenza passiva alle riforme chieste dai liberali e dai democratici, in realtà esse nell'azione positiva tenderebbero a riforme in senso contrario, ed agirebbero ben volentieri, ove potessero, per volgere ancor meglio la diversificazione in proprio favore. Dunque, la diversificazione tributaria, differentemente intesa e voluta, è l'innovazione sempre agognata da tutte le classi politiche e sociali. Lo Jèze soggiunge che in questa lotta politica, fatta in buona fede, per l'idea di giustizia fiscale, prevale il sentimento. Ma la storia dimostra come tal sentimento derivi da in-

(1) E. Fournier de Flaix: *Traité de critique et de statistique comparée des institutions financières*, I serie, Paris, 1889.

(2) Prof. Alberto Zorli: *Teoria psicologica della finanza pubblica*, nel *Giornale degli Economisti*, 1890, pag. 287. V. anche Achille Loria: *La teoria economica della costituzione politica*, Torino, 1886; e gli altri autori citati dallo Zorli.

(3) Gaston Jèze: *Les finances de guerre de la France*, in *Revue de Sciences et de législation financières*, 1915, pag. 299. Circa le lotte d'imposta vedasi Wagner: *Scienza delle Finanze*, in *Biblioteca dell'Economista*, vol. X, parte II, pagg. 825 e seg.; P. J. Proudhon: *Théorie critique de l'impôt*, 1861, e specialmente il Cap. I; Royer, *op. cit.*, cap. sull'*Origine dell'imposta*.

teressi individuali e collettivi, i quali si svolgono e prevalgono, secondo le condizioni politiche e sociali dell'ambiente.

D'altra parte, nessuna delle due forze sociologiche, l'interesse e il sentimento, dev'essere negata, sebbene nella finanza pubblica la prima prevalga sulla seconda. E in quale intricato viluppo si aggroviglino le forze sociali viene classicamente esposto dal Pareto ⁽¹⁾.

E' vero che il legislatore, dovendo seguire le forme di produzione e distribuzione della ricchezza è assai meno libero di quanto il pubblico possa credere ⁽²⁾. Ma, naturalmente, gli organi statali devono adattarsi e conformarsi alle forze che maggiormente prevalgono e s'impongono, quantunque essi siano dotati di una energia e direttiva propria autonoma, che quelle cerca di guidare, moderare ed armonizzare. La direttiva degli organi statali nell'azione tributaria è generalmente quella di diversificare le imposte in modo da ottenerne il massimo gettito, col minimo sforzo.

Ne consegue che il governo di uno Stato, in un determinato tempo, tende a preferire, come materia imponibile, quelle ricchezze, le quali sono più diffuse e di maggiore importanza nella nazione: vale a dire, sono più popolari; perchè l'elevata importanza della materia imponibile assicura un grande gettito tributario, e la diffusione lo distribuisce fra un grande numero di persone, rendendolo più tenue, in via assoluta, per ogni persona. A parità di grandezza della materia imponibile, un governo aristocratico ed oligarchico presceglie quella posseduta dal maggior numero di cittadini, i quali oppongono una resistenza men forte: un governo democratico o popolare presceglie la ricchezza posseduta dal minor numero di cittadini. Questa tendenza naturale dei governi nella legislazione tributaria spiega il perchè Servio Tullio, col favore dei plebei, potè imporre sulle classi aristocratiche, che possedevano la maggior parte delle terre, il *tributum ex censu*, che gravava soprattutto sulle terre; spiega altresì i tentativi dei governi della Rivoluzione Francese; spiega, infine, il perchè nei tempi moderni, in tutti i paesi in cui la ricchezza, essendosi straordinariamente moltiplicata e diffusa, è goduta dalle classi medie e popolari, prevalgono le imposte a larga base, specialmente sui consumi di quelle classi. E' questa una tendenza, che spiega gli ostacoli che si frappongono all'imposizione secondo la capacità contributiva o secondo il sacrificio proporzionale dei contribuenti; e ch'è oggi divenuta così grave da promuovere, in Francia, la costituzione di un'associazione per la difesa delle classi medie, la quale si propone di esercitare un attivo controllo sulla legislazione tributaria.

Come si vede, la buona fede è generalmente estranea a queste lotte d'interessi più che di sentimenti, tanto nell'azione governativa, quanto nell'azione dei governati.

(1) V. Pareto: *Trattato di Sociologia*, Firenze, 1916.

(2) F. S. Nitti: *Scienza delle Finanze*, 3^a ediz. 1906, pag. 301.

Ad ogni modo, la scienza delle finanze non può disinteressarsi della tendenza degli uomini e della forza delle cose, che causano il fenomeno costante della diversificazione. Al contrario, la scienza deve constatare l'esistenza effettiva del fenomeno, indi studiare i principii e le norme per cui la diversificazione riesca, nelle sue varie forme e misure, idonea ed efficace:

1) per ottenere praticamente la maggiore eguaglianza possibile dei cittadini di fronte al dovere tributario, così in rapporto alla loro capacità contributiva, come in rapporto al sacrificio inerente al tributo.

2) per ottenere altri numerosi scopi d'indole finanziaria, politica, economica e sociale.

186. - Periodi di evoluzione. — La storia veramente non lascia scorgere una direttiva decisa e costante nell'evolversi dell'imposta e tanto meno in quello della sua diversificazione, perchè esso, come ogni manifestazione della civiltà, ha molteplici evoluzioni ed involuzioni, progressi, deviazioni, regressi, stasi, e di nuovo progressi, corsi e ricorsi. D'altra parte, la diversificazione più perfetta è quella più conforme all'ambiente in cui deve essere attuata; ambiente però mutevolissimo: onde scientificamente sarebbe difficile, se non impossibile, tracciare una storia generale dei progressi della diversificazione.

Se peraltro, vogliamo, in via d'ipotesi, desumere dai fatti accennati, una linea mediana e quasi ideale dell'andamento generale della diversificazione lata attraverso i secoli, possiamo tracciarla criticamente, distinguendo in ogni Stato tre grandissimi periodi.

Primo Periodo. - Nel periodo antichissimo degli Stati o dei primitivi consorzi umani, si verificarono, da una parte, scarsi servizi pubblici e scarse spese collettive, dall'altra molte prestazioni personali, a favore della collettività, cioè prestazioni militari e di ogni specie, ad opera di sudditi e di schiavi, molte prede tolte ai nemici, tributi dei vinti, doni degli alleati, offerte volontarie dei soggetti; patrimonio pubblico rilevante. L'imposta dapprima mancò, poi fu tenue, come riconosce lo Spencer ⁽¹⁾. Quindi essa fu unica e singola e certamente assisa su quella specie di ricchezze o di persone, che offriva un modo di accertamento più facile, di riscossione meno costosa e più sicura, che incontrava, da parte dei soggetti, minor ripugnanza e minor resistenza, cioè che, secondo i principii religiosi, politici e sociali di quei tempi, era ritenuta più meritevole di assoggettamento al tributo.

La scelta della specie di ricchezze o di persone da imporsi, lasciando le rimanenti ricchezze o persone esenti, ossia la diversificazione col mezzo dell'esenzione, fu, dunque, il primo problema che il fisco dovette risolvere, seguendo la legge del minimo mezzo.

Secondo periodo. - Tale problema non muta di natura, quando l'im-

(1) Herbert Spencer: *Principii di sociologia*, vol. II, parte V. cap. XVI. §§ 543-546; (Trad. del professor A. Salandra, nella *Bibliot. dell'Economista*, III Serie, vol. VIII, parte 2ª, pag. 214).

posta unica e singola, cioè su d'una specie sola di ricchezze o di persone, non è più sufficiente, perchè, coll' evolversi dello Stato e dei servizi pubblici, cresce la spesa ed il fabbisogno finanziario. Allora due forme d'imposizione può scegliere il fisco: o attuare un'altra imposta singola sopra altro oggetto imponibile, dando luogo all'imposizione *molteplice*; oppure estendere anche al nuovo oggetto l'imposta unica e singola preesistente, trasformandola in *plurima*, ma tuttavia unica. In entrambe le forme, il problema di diversificazione è identico a quello risoluto nel primo periodo; ha forma soltanto estrinseca nel primo caso, anche intrinseca nel secondo.

Aumentando ancora il fabbisogno finanziario, aumenta altresì il numero delle imposte singole, o si allarga la base dell'imposta plurima, oppure si formano e coesistono contemporaneamente varie imposte singole e varie imposte plurime. Né, per la natura delle cose, giammai si torna a verificare un'imposta unica, non avendo questa capacità a divenire generale sulla maggior parte delle disparate cose o persone imponibili. Onde si giunge al punto, in cui il legislatore non può più escogitare nuove imposte singole, né allargare la base delle plurime, già corrispondenti a tutte le numerose manifestazioni della ricchezza, derivanti dai progressi della divisione economica del lavoro e della tecnica (1).

Anche le aliquote del carico giungono al limite massimo, che il legislatore non può varcare senza incontrare una insuperabile resistenza.

Terzo Periodo. - In quest'ultimo periodo, ch'è quello attuale, essendosi già verificato, da una parte, l'incessante aumento del bisogno del pubblico tesoro, per l'acuirsi delle cause accennate, dall'altra l'impossibilità di provvedervi colle imposte preesistenti o con altre su nuovi cespiti, si è già elevata alla massima pressione il sistema dell'imposizione *molteplice*. Posto ciò a raffronto con l'estesa azione politico-sociale dello Stato, più appariscenti e profonde risultano le sperequazioni del carico d'imposta sia in relazione alla natura intima ed al valore intrinseco delle ricchezze, sia in relazione al beneficio che i possessori delle medesime individualmente ritraggono dall'azione statale. Il fisco sente, quindi, la necessità politica e finanziaria non solo d'imporre nuovi oneri, ma anche di meglio perequarli; cioè, di perfezionare la distribuzione mediante la progressione e la diversificazione.

Al duplice intento rispondono le imposte di sovrapposizione o complementari, singole e plurime. Il legislatore, per renderle tollerabili, ne tiene bassa la misura, ne cura, attentamente e nei minimi particolari, la corrispondenza alla capacità contributiva dei singoli, specialmente secondo i principii della diversificazione classica. Per renderle sufficienti, il legislatore estende le imposte complementari a tutte le ricchezze a chiunque appartenenti, restringendo l'esenzione quale mezzo di diversificazione e surrogandovi la progressione,

(1) L'influenza di tali progressi nell'applicazione dell'imposta è dimostrata dal Wagner: *Scienza delle Finanze nella Bibl. degli Economisti*, vol. X, Parte Seconda, Sez. 2, pag. 892 e seg.

nei limiti voluti dalle forze politiche, economiche e sociali, che promuovono e decidono le lotte d'imposta nello stadio della più avanzata civiltà.

187. - Entità e natura degli arricchimenti. — Dato che ogni legislazione tributaria, per quanto artificialmente costretta in norme semplici ed uniformi, tende naturalmente alla diversificazione del carico, non solo per raggiungere una certa eguaglianza di distribuzione, ma anche per adattarsi ai molteplici fini dell'azione statale, ed ai vari ambienti in cui essa opera, simile tendenza non poteva non essere rilevata nelle sue particolari manifestazioni e nelle sue leggi generali, dai teorici citati e dagli altri più numerosi che qui neppure è possibile riassumere o citare. Limitiamoci a ricordare fugacemente come il Griziotti⁽¹⁾ tratti delle condizioni economiche ed etiche del tributo, delle rendite trasferibili e intrasferibili e di altre distinzioni. « In quanto ci troviamo di fronte, in ogni caso, a rendite è naturale che si compia, in loro rispetto, una valutazione speciale del tasso d'imposta e in modo più accentuato che rispetto a tutte le altre ricchezze acquisite dai contribuenti, in più aspre condizioni produttive di libera concorrenza.

Ma le differenze specifiche fra le rendite capitalizzabili e quelle, che lo sono in parte, impongono l'uso di metodi differenti d'imposizione secondo l'entità e la natura speciale degli arricchimenti prodotti presso i singoli contribuenti. . . »

Indi l'Autore espone le principali categorie di forze determinanti fenomeni di rendita, e distingue fra incrementi guadagnati e non guadagnati, nella diversificazione per categorie di ricchezze e in rapporto a ciascuna classe di contribuenti, e soggiunge: « Prescindo dal criterio della lotta di classe, inteso in senso ristretto, per cui le rendite verrebbero colpite dal Fisco, in modo particolare e limitatamente ad alcune loro specie, solo allorché il potere dello Stato è assunto dalle classi escluse dal godimento di tutte o di alcune rendite. Invero, la distribuzione delle imposte può essere subordinata al conseguimento di fini ulteriori e generali delle stesse classi dominanti, per conseguire i quali può essere molto utile e perfino lieve l'assunzione di nuovi e limitati oneri fiscali. . . Le ragioni per cui si può sostenere una diversificazione del tributo rispetto alle rendite, si possono trovare nelle stesse norme etiche fondamentali, che ispirano la legislazione tributaria dei più progrediti paesi europei. La tendenza, che si è sviluppata, è di distinguere la natura dei vari proventi economici e di colpire con imposte moderate quelle di puro lavoro e con sempre maggior gravità i redditi misti e quelli di puro capitale, dopo di aver fatto per ciascuna di queste categorie di entrate le opportune depurazioni e detrazioni, necessarie per ottenere il vero imponibile. Inspirato ai medesimi fini appare il trattamento di favore usato alle società cooperative. . . Queste varie norme, che appaiono certamente fra loro

(1) Benvenuto Griziotti: *Le imposte sugli incrementi di valore nei capitali e sulle rendite nei redditi (interessi, salari, profitti)*, nel *Giornale degli Economisti*, 1910, fascicol: Giugno e seguenti. (vol. 40 e 41 della Serie III).

coerenti, sono tutte ispirate a criteri generali della vita sociale: non sono l'espressione generale nè di alcuna equazione fra puri elementi economici, nè di prevalenza di forze politiche....

Va stabilito che un'aliquota più elevata d'imposta debba gravare in generale sulle rendite, in quanto esse rappresentino guadagni procurati in condizioni favorevoli di concorrenza limitata, per circostanze fortuite ed estranee all'attività del contribuente....».

Da ultimo il saggio può variare, tenendo conto della rapidità con cui l'incremento di valore si è costituito a favore di un bene⁽¹⁾. L'Autore tratta della diversificazione tributaria rispetto ai guadagni nelle imprese aleatorie, e infine espone la diversificazione delle aliquote nella distribuzione reale delle imposte. Egli, in conclusione, constata il fenomeno reale e molto diffuso della diversificazione nel senso classico e nel senso ampio, ma di questa fa un rapido cenno, senza ricercarne ed approfondirne le cause politico-economiche ed etiche da lui stesso enunciate, limitandosi a proporre alcune applicazioni pratiche ch'erano l'obbiettivo principale della sua trattazione.

188 - I. - Entità dei redditi e del saggio d'imposta. — Nè maggiore estensione d'indagine, su questo argomento, troviamo in un completo trattato di scienza delle finanze di altro eminente scrittore italiano.

« I principii giuridici — osserva il Flora⁽²⁾ — esigono inoltre la *discriminazione* dei redditi a seconda della loro origine e natura, poichè *tutti i redditi non sono egualmente imponibili*, ma diversificano l'uno dall'altro, a seconda della *durata*, della *fissità*, della *sicurezza*, della *negoziabilità* e della loro maggiore o minore *realizzabilità* (*sit venia verbo*) delle quali caratteristiche differenziali è mestieri tener conto, ogni qual volta l'imposta viene intensificata, accresciuta, per evitare sperequazioni ed ingiustizie, di poco conto nel solo caso in cui lievissimo sia il saggio e minimo il reddito. Come trattare uniformemente il reddito perpetuo della terra e quello vitalizio, ma incerto e temporaneo, del lavoro; gl'interessi di un titolo al portatore, fissi e garantiti direttamente o indirettamente dallo Stato e gl'interessi di un mutuo privato civile o commerciale, o il frutto di un impiego ordinario qualsiasi, di un prestito consuntivo, esposti all'azione di tutte le crisi? Da ciò la necessità della discriminazione, specialmente per i redditi più alti dei quali raramente la fonte è unica, come invece avviene per i redditi minimi e medi »⁽³⁾.

Come si vede l'Autore non si occupa della diversificazione in ampio senso, e trattando genericamente di quella classica, afferma un suo concetto particolare, di opportunità, corrispondente ad una norma politica troppo in uso, cioè: che la diversificazione potrebbe essere trascurata quando lievissimo fosse il saggio d'imposta, ed anche quando il saggio fosse non lieve, ma allora soltanto per i redditi minimi, adottandola invece per i redditi più alti.

(1) In senso conforme v. A. Wagner: *Traité de la science des finances*, Parigi, 1909, pag. 34 e § 428.

(2) Federigo Flora: *Scienza delle Finanze*, III ed., Livorno, 1909, pag. 213.

(3) Per le spiegazioni pratiche relative all'imposta mobiliare, vedasi lo stesso Autore, pagg. 399 e seg.

Ma quest' affermazione, facilmente confutabile, è in contraddizione con il principio di eguaglianza ed anche con la tendenza delle legislazioni, per i motivi già spiegati, (n. 36, 135-7).

È naturale che con un saggio lieve e per i redditi minori ogni ingiustizia, per quanto relativamente più grave che non per redditi elevati, appaia nondimeno, in cifra assoluta, più tenue e quasi trascurabile non solo al legislatore, ma anche al contribuente. Su questo errore di apprezzamento sta il movente psicologico di molte imposte dannose e ingiustissime, specialmente di consumo, le quali, poi nel loro insieme, esercitano sulle classi meno abbienti un' eccessiva pressione, mentre intaccano lievemente il reddito delle classi elevate.

Lo Stato non deve trascurare la legge del minimo mezzo, purchè rivolta a raggiungere nel massimo grado possibile l'eguaglianza, e l'armonia tra gl'interessi individuali e collettivi; quindi lo Stato non può distribuire l'imposta alla stregua delle *illusioni finanziarie*, quando esse inducono ad offendere tale eguaglianza e tale armonia.

E' vero, da una parte, che i servizi pubblici, sono, in generale, incompletamente apprezzati, talora anche misconosciuti dalla maggioranza dei cittadini per ignoranza, per disattenzione, specialmente quando tali servizi, essendo in uso da molto tempo ed abitudinari non vengon più stimati per quel che valgono, subiscono gli effetti della legge di decrescenza dei godimenti protratti. Ma questo fenomeno non potrebbe certo indurre lo Stato ad attenuare l'imposta, che serve a produrre i non diminuiti e sempre più costosi servizi.

E' altrettanto vero, d'altra parte, che la maggioranza dei cittadini s'illude sulla non penosità di molti gravosissimi tributi, non riesce ad identificare le imposte indirette di consumo ed altri oneri tributari. Ma neppur questo fenomeno potrebbe, a sua volta, indurre lo Stato ad aggravare i tributi che non si vedono, ma che pur producono tutti gli effetti deprimenti delle forze economiche e delle varie condizioni individuali, pur producon le alterazioni della vita sociale.

In conclusione, lo Stato non può promuovere per deliberato proposito, anzi deve cercare di attenuare le ingiustizie e i danni delle *illusioni finanziarie* (1).

Neppure sotto l'aspetto finanziario sembra accettabile il concetto dell'Autore, circa la trascurabilità della diversificazione in un'imposta a *lievissimo saggio*. E' questo un prezioso requisito, che rende elastica l'imposta, la rende sempre atta e pronta a dare il maggior gettito che improvvisamente le si richiede, mediante l'elevamento del moderato saggio. Ma tale requisito di molto si riduce o scompare senza la diversificazione, perchè questa, se non è insita nella legge organica d'imposta, se non ebbe la sistemazione d'una lunga pratica, non vi può essere introdotta, nè ben funzionarvi all'improvviso (n. 201); onde non si potrebbe chiedere d'urgenza un maggior provento

(1) Su di esse V. Puviani: *Teoria delle illusioni finanziarie*, (Milano, 1903).

all'imposta non diversificata, senza renderne palese e stridente l'ineguaglianza e l'ingiustizia, che si nascondeva sotto la mitezza dell'aliquota, come il fuoco sotto la cenere.

188. - II - Sacrificio di produzione e protezione sociale. — Più nitido e sicuro appare il concetto della diversificazione, ma sempre limitatamente alla specie classica, in altro autore italiano meno recente.

Il Benvenuti⁽¹⁾ dice: « Non tutte le rendite hanno la stessa origine, la stessa natura, e questa loro diversità non può a meno di reclamare un diverso trattamento in faccia all'imposta.

Ed invero alcune rendite emanano, per così dire, da una virtù produttiva inerente ai capitali, la quale si sviluppa con l'ordinario e naturale movimento procurato ai capitali medesimi, senz'uopo di una speciale industria per parte del loro possessore, da cui non si richiede che la diligenza propria di un buon padre di famiglia. Tali sono il fitto che il proprietario ritrae dal colono, la pigione pagata dall'inquilino, l'interesse che frutta il denaro dato a mutuo.

Altre rendite non si possono avere che mediante l'industria, come quelle del medico, dell'avvocato, dell'impiegato pubblico o privato, del pittore, dell'artigiano, ecc. Per l'esercizio di alcune tra queste professioni può rendersi necessario un qualche capitale, ma questo paragonato all'industria, concorre in sì meschine proporzioni alla formazione della rendita, che l'industria costituisce e si considera qual unico o almeno principale elemento produttivo.

Finalmente havvi delle rendite le quali risultano da un movimento artificiale impresso dall'industria ai capitali e non disgiunto da rischi. Appartengono a questa specie di rendite quelle dei commercianti e degli assuntori d'imprese industriali.

Per semplificazione di linguaggio si possono chiamar rendite naturali le prime, industriali le seconde, miste le terze.

Ora ripugna il supporre che tutte queste tre specie di rendite abbiano ad essere sottoposte ad un'eguale tassazione. Havvi tra esse una sostanziale differenza, la quale sta nella somma dei disagi, dei sacrifici e dei rischi che si richiedono per le une in confronto delle altre. Un'altra differenza sta in ciò che per le rendite, le quali sono il prodotto del lavoro dell'uomo, la protezione sociale è ristretta ad esse soltanto, mentre per le altre si estende alla protezione del capitale. Sotto tutti gli aspetti, pertanto, ragion vuole che le rendite, alla cui produzione concorre in tutto o in parte il lavoro di chi le percepisce, debbano essere sottoposte ad una contribuzione minore ».

189. - I. - Diversificazione lata. — Altro noto ed autorevole scrittore italiano, l'onorevole Nitti, dopo avere affermato che non esiste un criterio scientifico ed assoluto di ripartizione dell'imposta⁽²⁾, opina

(1) *Le imposte; teoria e pratica dell'avv. Bartolomeo Benvenuti*, (Milano, 1869) pag. 133.

(2) F. S. Nitti: *Scienza delle finanze*, 3^a ediz. 1906, pagg. 50, 287. Nella 4^a ediz. 1912 si ripetono identici concetti.

che la sua tendenza dev'essere quella di colpire i contribuenti secondo la loro capacità contributiva, misurata non solo dalla quantità del reddito rispettivo, ma anche dalla sua natura e dalle condizioni individuali dei cittadini; l'imposta deve tendere al minimo loro sacrificio, a non creare alcun ostacolo alla produzione e, per quanto è possibile a conseguire l'eguaglianza di sacrificio da parte di tutti i cittadini (pagg. 288-90).

E certamente deve convenirsi che i concetti di capacità contributiva, di eguaglianza, di sacrificio e di sacrificio minimo sono accoglibili non come teorie fondamentali dell'imposta, tanto meno come base scientifica della finanza pubblica, ma soltanto come l'esposizione di un complesso di fatti concreti, i quali servono direttamente a convalidare il principio di eguaglianza e di giustizia, che rende necessaria la diversificazione, specialmente quella in senso stretto o classico.

Il chiaro Autore espone, poi, assai meglio e più personalmente ciò che altri trascurano, cioè: il fondamento della diversificazione lata (pagg. 284-7), osservando come « sempre, e ora più che mai, l'imposta ha assunto un duplice aspetto: *produttivo*, cioè puramente finanziario; . . . *proibitivo o limitativo*, cioè economico. Lasciamo stare le vecchie imposte; ma in tutti i bilanci moderni le imposte prendono ogni giorno più un aspetto *proibitivo o limitativo* di alcune forme ritenute dannose, e *prolettivo* di altre ritenute utili. Così anche i paesi che non hanno saggi progressivi, cercano di agire utilmente sulla distribuzione della ricchezza: esentano i redditi minimi, spesso fino a cifra elevata (Inghilterra); colpiscono quei generi di consumo, che ritengono meno utili alla vita popolare, e viceversa cercano di esentare altri che ritengono più vantaggiosi; ecc.. La funzione delle dogane oramai è solo in minima parte fiscale; esse, nate per ragioni fiscali, assumono anzi un carattere prevalentemente economico. . . .

Molti Stati mettono imposte sui viaggiatori di commercio, o imposte speciali per gli stranieri. Sono queste limitazioni e restrizioni ingiuste ⁽¹⁾. Ma senza parlare di esse, non si può disconoscere che vi sono in tutti gli Stati moderni imposte il cui scopo è prevalentemente economico e solo sussidiariamente fiscale. Così i paesi che stabiliscono forme di protezione doganale, o per proteggere industrie esistenti, o per fare che altre ne sorgano, si valgono dell'imposta diretta come d'un mezzo di difesa: mentre dunque l'imposta è redditizia, lo scopo non è fiscale. Così sono frequenti le imposte che colpiscono in forma generalmente più elevata che i redditi e i patrimoni privati,

(1) Quest'ingiustizia non sembra ch'esista in modo generale ed assoluto, perchè la ragione di difesa contro gli stranieri non è minore di quella contro le loro merci. Per queste, come per quelli, ragioni politiche ed economiche possono giustificare la difesa di una nazione dall'insopportabile invadenza commerciale e industriale di altra nazione, la quale tenti di dominare la prima profittando smisuratamente delle naturali condizioni di privilegiata concorrenza, talvolta artificiosamente accresciute con subdoli e sleali espedienti. L'invadenza straniera delle persone può anzi costituire un pericolo nazionale anche più grave e temibile dell'invadenza delle merci. In ogni caso i due mezzi con cui lo Stato straniero tentasse d'imporre un dominio, cioè le persone e le merci, devono essere combattuti in pari tempo, con eguale criterio di difesa e con eguale fondamento di giustizia.

i redditi e i patrimoni di società o congregazioni religiose, il cui sviluppo è ritenuto dannoso ».

Qui il fecondo Scrittore, che in altra opera ⁽¹⁾ ha svolto ampiamente il fatto della diversificazione territoriale in Italia, già accennato (pag. 48), spiega come alle vecchie imposte suntuarie, scomparse, siano subentrate le imposte indirette e i monopoli, per colpire i consumi non necessari, indi prosegue: « L'imposta è un'arma troppo poderosa, perchè rimanga chiusa nel piccolo arsenale delle leggi puramente finanziarie. E benchè si possa da alcuno non ammettere teoricamente che l'imposta deve avere scopi economici, protettivi, proibitivi o limitativi, non si può negare che ciò sia; e non si può non dare ai fatti l'importanza che essi devono sempre avere.

D'altra parte, ogni giorno più aumenta il numero di coloro i quali credono che l'imposta non sia solo il modo di alimentare le casse dello Stato, ma possa essere un fattore economico e sociale di grande importanza. Nessuno può ammettere che vi siano immunità tributarie, nè che le imposte siano causa di spogliazioni. Ma non si può d'altra parte disconoscere che, nella scelta delle imposte, nella loro determinazione, nel loro ordinamento prevalgono ora principi sociali assai differenti da quelli prevalsi finora; e non è, soprattutto nei paesi più ricchi, la produttività delle imposte che le fa preferire, ma spesso l'azione che esse esercitano sulla vita sociale. Così, quando si esentano da ogni imposta i generi più indispensabili al consumo popolare, quando si esentano i minori redditi da imposte dirette, quando si dichiarano insequestrabili anche per debiti d'imposta le minori proprietà (n. 79), quando con esenzioni speciali si cerca di aiutare il sorgere di alcune forme economiche, come gli istituti cooperativi; allora la prevalenza del principio sociale è evidente e negarlo sarebbe assurdo ⁽²⁾. L'imposta però non mira mai a mutare l'assetto sociale odierno, che essa considera come un presupposto necessario; ma piuttosto a raggiungere nel campo finanziario la giustizia e ad attutire, quanto più è possibile, le forme più gravi di attrito.

L'imposta rimane sempre uno strumento poderoso di riforme economiche, quantunque, anche dal punto di vista dell'azione dello Stato, non sia nè il maggiore, nè anche il più efficace. ».

È notevole in quest'opera, come in quella della Royer, fra breve menzionata (VIII) che vi si parla egregiamente della diversificazione in largo senso, senza nominarla, e che nell'indicare i vari mezzi di cui essa dispone, cioè l'esenzione di talune ricchezze, l'esenzione dei redditi minimi, l'insequestrabilità per debiti d'imposta su talune proprietà, l'aggravio di taluni consumi, specialmente con le imposte indirette e coi monopoli; il sistema doganale, le imposte particolari sugli stranieri, ecc., vi si omette il mezzo

(1) Prof. F. S. Nitti: *Il Bilancio dello Stato dal 1862 al 1896-97* (Napoli, 1900). Egli espone tanto la diversificazione territoriale delle imposte, quanto quella dei benefici delle pubbliche spese.

(2) A pagg. 569 e seg. l'Autore pone tra le imposte a scopo non fiscale, quelle speciali: tra cui cita: l'imposta militare, quella sugli stranieri, sulle congregazioni religiose, sui consumi di lusso. Sono questi mezzi di diversificazione mediante sovrapposizione.

più tipico, cioè la differenziazione dei saggi d'imposta. Manca, insomma, il collegamento naturale tra la diversificazione lata e quella classica, perchè di quest'ultima l'illustre Autore si occupa troppo fugacemente, per un trattato di scienza delle finanze, così organico e completo.

II. - Varia necessità di risparmiare. — Il Tangorra ritiene universalmente ammessa la distinzione dei redditi secondo la loro *natura* ed *origine* ⁽¹⁾; ma circa la loro distinzione secondo la *durata*, svolge in forma diversa l'obiezione del Mill e di altri, (n. 118), già confutata (n. 3).

Relativamente alla necessità del risparmio, ch'è maggiore nei redditi non fondati, Egli confuta facilmente l'obiezione che pure un possessore di reddito fondato, ma piccolo, ha necessità di risparmiare: quest'ultimo è, però, costretto a risparmiare sempre meno del possessore di un piccolo reddito non fondato.

L'ottimo riassunto si limita a trattare della diversificazione classica, sotto il riguardo dell'eguaglianza conseguibile in un'imposta plurima, senza occuparsi dell'eguaglianza conseguibile nel complesso del sistema tributario, nè della disuguaglianza voluta dalla diversificazione in ampio senso (n. 198).

III. - Gli incrementi dei capitali personali. — Il Ricci, che della *cosiddetta* scienza delle finanze tratta quasi esclusivamente in veste di critico, pur non essendosi occupato della diversificazione, indirettamente ne enuncia una norma importante ⁽²⁾, allorquando « non vorrebbe includere nel reddito come un ingrediente a parte l'aumento avveratosi nei cosiddetti *capitali personali dei produttori*. Gli accrescimenti di robustezza, di abilità, d'istruzione professionale acquisiti dai lavoratori son troppo inseparabili dalla persona di chi li possiede, e una persona non è un capitale, non ha valore di scambio, quindi non può subire aumenti o diminuzioni di valore ».

La conclusione è esatta, per quanto ristretta; ma la motivazione dell'egregio Autore non sembra soddisfacente.

Più ampio ed importante, perchè più generale e frequente, è il caso del lavoratore, che impiega una quota del prodotto del suo lavoro non nel miglioramento della sua persona, sibbene nell'allevamento, educazione ed istruzione dei *propri figli*; ed anche tale quota dev'essere esente dall'imposta, perchè, per ragion di natura e di morale, non meno che nell'interesse della Società, in forza dei nostri costumi non meno che in forza delle leggi, il vincolo di sangue e d'interessi, che lega il padre ai figli, costituisce della famiglia un'unico soggetto tributario ⁽³⁾.

Ma la ragione di tale esenzione non risiede, in tali comunissimi casi, nel fatto che l'incremento del capitale personale sia inseparabile dalla per-

(1) Prof. V. Tangorra: *Trattato di Scienza delle Finanze*, vol. I, §§ 627-28, Milano, 1915.

(2) Prof. Umberto Ricci: *Reddito e imposta*, Roma, 1914, pagg. 37-38.

(3) Vedasi in proposito quando si è accennato a pagg. 98-99, 122-23. — I vantaggi sociali della famiglia, anche in relazione ad una riforma sociale, sono sistematicamente esposti da Augusto Comte, nel suo *Système de politique positive, ou traité de sociologie*, vol. 2, cap. 3: teoria positiva della famiglia umana; pagg. 177-215, (4ª ediz., Parigi, 1912).

sona, o nell'ipotesi, tutt'altro che fondata, che la persona non rappresenti un capitale, nè abbia valore di scambio. La vera ragione sta nel carattere, non di erogazione in godimenti, ma di *spesa necessaria* riconosciuto dallo Stato nell'impiego che il produttore fa di una quota del proprio reddito di lavoro nell'educazione professionale propria e dei propri figli. A tale spesa, cui non è costretto chi, in ozi beati, vive delle rendite del suo patrimonio, non può sottrarsi chi vive del proprio lavoro, perchè col volger degli anni, per malattie, per vecchiaia, per le vicende individuali e generali del salario del lavoro, la facoltà di mantenere e di sviluppare l'attuale produzione verrebbe a deperire e cessare in lui e nella sua famiglia, quindi nella Società, ov'egli non provvedesse a conservare ed accrescere la robustezza, l'abilità, l'istruzione professionale propria, a rinnovarla nelle persone dei propri figli. Esentando dall'imposta questa spesa o questa riserva di prodotto, lo Stato, non solo assicura la futura produzione, com'è necessario, nell'interesse individuale e collettivo, ma attua un'eguaglianza di peso, tra il capitalista e il lavoratore, limitando, per entrambi, l'imposta a ciò che attualmente può erogarsi senza menomare la futura produzione.

L'Autore, in sostanza, ammette tali motivi della diversificazione, poichè egli, seguendo i concetti svolti dall'Einaudi, oltre che gl'incrementi dei *capitali personali* dei produttori⁽¹⁾ vuole esenti le quote di assicurazione sulla vita del contribuente e della sua famiglia⁽²⁾, il minimo per la loro sussistenza⁽³⁾ ed anche la *quota di sussistenza dei bambini e dei vecchi*⁽⁴⁾. Invero, è questo il risultato che la diversificazione classica del reddito di lavoro si propone e che, senza di essa, non sembra possibile di conseguire, dal momento che lo stesso Einaudi ammette non essere praticamente possibile imporre soltanto i consumi non necessari, e dal momento che simile espediente non potrebbe ritenersi neppure in teoria idoneo e giusto.

IV. - L'imposta sui consumi non necessari. — Sarebbe precisamente questa l'ampia diversificazione, che Luigi Einaudi deriva da una sua particolare interpretazione del postulato dell'eguaglianza: ossia, l'esenzione del risparmio, anche se non necessario, l'esenzione dell'incremento di valore non consumato, e l'imposizione del capitale consumato⁽⁵⁾.

Trattandosi dell'elaborato e poderoso sistema costruito da un Autore, che un Critico altrettanto rigido, quanto acuto e penetrante, definisce come il completo economista dei nostri giorni⁽⁶⁾, la sua concezione ha sollevate importanti discussioni e critiche. Tra di esse, sembra interamente accettabile, nelle conclusioni, l'accennata confutazione del Ricci, rilevante l'ingiustizia

(1) Più generalmente l'Einaudi vuole esentato ciò che l'uomo destina al perfezionamento fisico e intellettuale. « *Intorno al concetto di reddito imponibile ecc.* », Torino, 1912, pag. 235.

(2) Einaudi: *Corso di scienza delle finanze*, Torino, 1916, pag. 262; Ricci: *Op. cit.*, pag. 51.

(3) Einaudi: *Intorno al concetto ecc.*, pagg. 242-43; Ricci: *Op. cit.*, pag. 51.

(4) Einaudi: *Intorno al concetto ecc.*, pag. 238; Ricci: *Op. cit.*, pag. 63.

(5) Einaudi: *Corso cit.*, pagg. 183-5.

(6) Ricci: *Op. cit.*, introduzione.

della diversificazione einaudiana; ma non sembran del tutto esaurienti alcuni dei motivi addotti: fors'anco perchè Egli, come altri scrittori, tratta un argomento di diversificazione, qual'è la definizione del reddito per gli effetti dell'imposta, senza elevarsi al fastigio dell'edifizio centrale della finanza, ch'è appunto la diversificazione ampia. Da questo più alto e miglior punto di osservazione, egli avrebbe indubbiamente meglio rilevato nell'imponente mole einaudiana anche una certa disarmonia fra le grandi linee della sua diversificazione lata ed i particolari motivi della diversificazione classica: ad esempio fra il disegno di esentare la gran massa dei redditi tesoreggiati dai ricchi, impoverendo quindi l'erario che dovrà rifarsi anche sui consumi dei lavoratori; ed il disegno di sgravarli, per la maggiore urgenza dei loro risparmi.

Della diversificazione *classica*, il prof. Einaudi ammette le distinzioni relative alla *certezza* e alla *destinazione* dei redditi (non però quella relativa alla loro *origine*) « quale presunzione qualitativa del risparmio, cioè come mezzo pratico per riconoscere che, secondo la loro qualità e composizione, certi redditi, per esempio: quelli del lavoro, sono maggiormente destinati al risparmio, che non certi altri redditi, per esempio del capitale ». Ma osserva, poi, come *sia fallace il ritenere che siano meritevoli di trattamento più simpatico i redditi che derivano dal lavoro, perchè si acquistano con fatica di muscoli e d'intelligenza; e di tassazione più severa quelli che s'ottengono senza fatica, col semplice impiego di capitali.*

È degna di rilievo, per l'autorità di chi l'ha formulata, quest'affermazione assoluta, secondo cui non sarebbe opportuno di occuparsi dell'*origine* del reddito, perchè, secondo l'Autore, ciò equivarrebbe:

1. - *Ad introdurre nella finanza un concetto stravagante di valutazione morale dei redditi;*

2. - *A sollevare discussioni odiose su apprezzamenti che si prestano a numerose eccezioni;*

3. - *A risuscitare, a rovescio, le vecchie distinzioni di classi immuni, di fronte a classi oppresse dall'imposta.*

Sulla prima ragione, sembra certo com'essa, non implichi che la morale possa rimanere estranea ad una qualsiasi questione sociale ed in particolare alle questioni finanziarie, essendo comunemente ammesso il contrario. Ognuno escluderebbe, perchè immorale, l'imposta che distogliesse dal lavoro e dal risparmio e fomentasse la pigrizia; e se, per evitare ciò, occorresse una valutazione morale dei redditi, questa non rappresenterebbe una stravaganza nella scienza delle finanze, ma una forza che, a lungo andare, può anche superare quella di qualsiasi altro fattore logico, economico o giuridico.

È vero che fino ad oggi non può dirsi che l'imposta neppure direttamente sia ispirata da moralità nè presso lo Stato, nè presso i cittadini; ma per principio si deve tendere alla moralità. « Pel suo mandato educativo supremo, dovrà lo Stato studiar modo di rispondere con la moralità

delle istituzioni proprie alla moralità voluta nell'individuo. Noi potremo esigere, in altre parole, la moralità da ambedue le parti »⁽¹⁾. Certamente non è facile determinare la specie e i particolari dell'attività morale dello Stato⁽²⁾; ma tutti ammettono che simile attività non può mancare.⁽³⁾

E. G. B. Say⁽⁴⁾ fra le imposte migliori pone quelle che « sono più favorevoli che contrarie alla morale, cioè, alle abitudini utili alla Società ».

In concreto, è vero che la valutazione morale di molti fatti sociali oscilla secondo i tempi ed i luoghi; ma da concetti morali più assoluti spesso sorgono giudizi che si affermano, nella coscienza umana, in modo generale e costante, e si rafforzano col progredire della civiltà. Di tal natura appare, oggi, il giudizio, secondo il quale il lavoro è la forza e la vita della Società e nell'interesse sociale, come nell'interesse individuale, è dovuto maggior riguardo al cittadino operoso, che non a chi vive in oziose piume: e da ciò deriva un minore aggravio tributario dei redditi del lavoro, in confronto di quelli del capitale (n. 222).

La scienza delle finanze non ha natura e base semplicemente ed esclusivamente economica, nel senso di escludere qualsiasi fondamento sopra l'uno o l'altro principio delle scienze affini morali, politiche e sociali. Quindi l'imposta non si sottrae all'influenza delle concezioni sociali dominanti. Oggi ad esempio, potrebbe subire l'influenza del concetto, che si venisse affermando come forza politica efficace, secondo il quale la nostra costituzione economica è ingiusta, perchè assicura la preminenza al reddito della proprietà. « Nonostante che il valore sociale dei servizi sia superiore, osserva un Economista americano⁽⁵⁾, nonostante che la giustizia più ovvia porterebbe a favorire i produttori di servizi, pure è stato creato un sistema che accorda un maggior vantaggio economico ai proprietari... Il reddito della proprietà gode un diritto di priorità ed è più stabile e permanente del reddito del lavoro. Quest'ultimo è scarso per quantità, socialmente ed economicamente non bastevole, rigido ed instabile al massimo grado ».

Potrà domani prevalere un concetto diverso ed anche l'imposta seguirà una tendenza diversa.

Inoltre, l'imposta, pur non essendo il semplice compenso della protezione sociale, deve, a parità di altre circostanze, tendere a proporzionarsi al beneficio che ognun risente dalla protezione sociale. Ora, nel capitalista, lo Stato protegge la persona e i beni; mentre nel lavoratore protegge soltanto la persona. E', dunque, morale che il lavoratore paghi di meno ed è anche utile per lo Stato, perchè egli avendo un minore beneficio dalle

(1) Dott. Angelo Roncali: *La morale nei sistemi tributari*, pagg. 11-12.

(2) Ad esempio Carlo Bosellini nel: *Nuovo esame della sorgente della pubblica e privata ricchezza*, (Modena, 1817, tomo II, pag. 254) vuole esentati i godimenti di spettacoli morali e religiosi, ma lo Stato non può giudicare facilmente della moralità dell'arte, nè sostenere una data religione.

(3) Sulla moralità nell'imposta e sull'imposizione dei redditi immorali, v. G. Fasolis, nella rivista *Le imposte dirette*, Roma, 1917, pagg. 114-129; Garnier: *Op. cit.*, pagg. 532-34.

(4) G. B. Say: *Traité d'Économie politique*, (1803), I, lib. III, cap. IX.

(5) Scott Nearing: *Income*, New York, 1916, pagg. 185-6.

pubbliche spese, sente maggiormente il sacrificio nel concorrervi; e l'imposta che causa maggior sacrificio nei contribuenti, è, in complesso, la meno idonea proficua per l'Erario, perchè offende la legge del minimo sforzo.

Ma, se pure si ammettesse che le pubbliche spese rechino eguali benefici ai capitalisti e ai lavoratori, rimarrebbe sempre il maggior *sacrificio di produzione* di questi ultimi, i quali contribuiscono col frutto delle proprie fatiche, mentre l'ozioso capitalista non fa che firmare un ordine di pagamento, per conseguire il reddito di cui dispone.

Dunque, se ponendo attenzione all'origine dei redditi, si raggiunge una eguaglianza di sacrificio nell'imposizione, non si può dire che vi s'introduce un criterio improprio.

Circa la seconda ragione, addotta contro il criterio di distinzione fondato sull'*origine* dei redditi, sembra potersi obiettare che la scienza delle finanze, come ogni altra scienza, non possa sorvolare sopra talune discussioni, perchè siano od appaiano odiose. La questione, che più appassionatamente si discute in economia politica, è appunto quella più odiosa della distribuzione delle ricchezze.

Certo l'odiosità della valutazione morale dei redditi, cioè dell'esame della loro origine, può acuirsi in casi eccezionali simili a quelli accennati dall'Autore; ma non in modo da indurre a trascurare il criterio di distinzione che il Seligman chiama *sacrificio di produzione*.

Che se poi si dovesse scendere a certi particolari, l'ipotesi che un cantante famoso guadagni un milione di lire annue, più facilmente che non faccia l'operaio, la donna di servizio, il contadino per lire mille d'interessi del capitale da essi risparmiato di L. 20,000, ammesso che sia fondata, non concerne la diversificazione, bensì la progressione, trattandosi di cifre disuguali; ma, se parliamo di cifre uguali, si può, al contrario, affermare che sia più agevole presentarsi allo sportello della cassa di risparmio, per riscuotere un milione d'interessi, maturatisi spontaneamente, che non calcare le scene dei teatri per sfruttare il dono di un'ugola divina, sino a guadagnare un milione di lire. E ciò senza considerare, come pur si dovrebbe, che può più facilmente mancare e scomparire il dono *straordinario* della voce d'un cantante, per quanto famoso, che non la *ordinaria* capacità al lavoro dell'operaio e la produttività normale del campicello lavorato dal contadino. Che, se poi si volesse significare la difficoltà maggiore che, in confronto del cantante, incontra l'operaio manuale ad accumulare un capitale di L. 20,000 mediante il risparmio del frutto delle loro fatiche, si potrebbe osservare che ciò concerne altro quesito, se cioè la diversificazione possa come avviene ad esempio in Spagna, suddividere i redditi del lavoro in varie sottocategorie, secondo che il reddito proviene dall'una o dall'altra specie di lavoro. Ma qui non si tratta di tener conto dell'origine del capitale accumulato di L. 20,000, sibbene de' suoi interessi. E, proseguendo nei particolari accennati dall'Autore, la pensione pagata dal gran signore alla

cortigiana famosa non sembra veramente assimilabile ai redditi del lavoro più di quanto lo siano i lucri del biscazziere, o del cavaliere d'industria. Mentre l'utile dell'azionista di un'impresa è da considerarsi come reddito misto di capitale e di lavoro, e non di solo capitale, appunto perchè la diversificazione considera anche nei redditi capitalistici il rischio inerente. Ond'è possibile tener conto dell'*origine* del reddito, senza incorrere in particolari contraddizioni, paradossi od assurdità.

Infine, sulla terza ragione accennata nell'opera citata, si potrebbe osservare che le classi sociali esistono ed è naturale che le leggi ne tengano conto, nei limiti di ciò che in un dato ambiente si considera giusto. Del passato oggi vengono condannate non le necessarie distinzioni, ma le ingiuste conseguenze che la prepotenza, l'astuzia e l'errore vollero trarne. Così vien giustificata oggi l'esenzione, senza ammettere l'immunità che deriva da privilegio infondato; viene altresì giustificato un maggiore aggravio delle classi capitalistiche, in confronto delle classi lavoratrici, pur escludendo gli arbitri e gli eccessi dei tempi passati.

Peraltro, tolti questi particolari e considerate nel loro complesso, le opere dell'Einaudi elevano un inno alla diversificazione, ch'egli riconduce ad una elaborazione tutta personale della teoria che preferisce l'imposta indiretta. Partendo dagli scrittori inglesi Hobbes e Petty che alla fine del seicento più emersero quali propugnatori di quella teoria, egli dà un'impronta sua personale alla concezione fisheriana, che riconduce ad una spiccata tradizione italiana, affermatasi dai tempi della Rivoluzione del 1789 in poi.

Una forte tradizione italiana, infatti, sostenne con sistema e dottrina l'esenzione della ricchezza mobile risparmiata o dedicata ai consumi vitali.

Peggio poi — dice il Gianni⁽¹⁾ — *quando nell'arruolare i contribuenti alla loro classe si studia d'indagare le loro ricchezze, e non già l'importare delle loro consumazioni, e dei loro godimenti.*

Nè dissimile è la tesi del Broggia⁽²⁾, seguita poi dal Bosellini⁽³⁾ e più tardi dallo Scialoia⁽⁴⁾ e da altri che in un senso diverso dal Verri, dal Genovesi e dal Beccaria dimostrano l'importanza che in Italia si diede al problema della distribuzione dell'imposta.

Particolarmente affine alla forte concezione ed alla sottile dialettica einaudiana si appalesa l'opera citata del Bosellini, organica e finemente critica.

Egli, infatti, vuole l'imposta sui *beni*, nel senso speciale di *ricchezza che si rinvia per parte dei possessori in istato di aggradevole loro sensazione, o di distruzione, pel loro diretto bene*. Questa ricchezza si estende a tutti gli oggetti, che in ogni tempo, e luogo, servono al vitto, al vestito, ai comodi, agli agi di ogni abitante di uno Stato. Finalmente arriva a com-

(1) Gianni senatore Francesco: *Meditazioni sulle teorie e sulla pratica delle imposizioni ecc.*, 1792, pag. 66.

(2) Broggia: *Trattato dei tributi e delle monete, ecc.*, (Napoli, 1793) pag. 28 e seg.

(3) Dott. Carlo Bosellini: *Nuovo esame delle sorgenti della pubblica e privata ricchezza*, Tomo II, (Modena, 1817).

(4) Antonio Scialoia: *Principii di Economia Sociale*; 1840, 2ª Ediz., Napoli 1848.

prendere ogni sorta di ricchezza quando ha già percorsi tutti i rivi, tutti i canali dell'industria, quando ha già compiuto il grande scopo della riproduzione. Vi si possono comprendere anche alcune cose stabili, quando servono all'uso dell'uomo, anzi ogni ricchezza stabile allorchè si converte ad equivalente in oggetti o cose, che servono immediatamente alla conservazione e al ben vivere degli individui, (pagg. 214 e seguenti).

Come l'Einaudi egli vuole, conseguente alle sue premesse, tassata la ricchezza di godimento, anche se formata di capitale, (pagg. 216-7).

Pur facendo menzione dell'Hobbes,⁽¹⁾ egli rivendica a sè la priorità del concetto della spesa, quale base fondamentale dell'intero sistema delle contribuzioni; ed illustra ampiamente i pregi di tale base, tra i quali la determinatezza e riduzione al minimo del sacrificio del contribuente. Anche egli esclude l'imposizione dei generi di prima necessità, come pure i beni immateriali, per la nobiltà e utilità sociale dei piaceri intellettuali ottenuti con le scienze ed arti, mediante spettacoli morali e religiosi; ma poi eccede volendo esentare l'uso dei gioielli, delle carrozze e simili, (pagg. 253-7). Propugna infine la specializzazione e non l'uniformità dell'imposta di consumo sui vari oggetti, ossia dimostra la necessità della diversificazione nell'imposta indiretta.

V. - Sacrificio di produzione e di consumo. — Già si è spiegato in che consiste il *sacrificio di produzione* (n. 14); ma non occorre esagerarne i particolari di applicazione, come accenna il De Cérenville:

«Occorrerebbe anche fare una differenza tra i contribuenti, secondo il vario sforzo fisico o morale loro causato dalla professione; occorrerebbe imporli diversamente, secondo la loro intelligenza e robustezza, secondo la facilità del lavoro e tener conto di fattori personali privi d'importanza in materia fiscale»⁽²⁾.

Mentre J. S. Mill pone a base della diversificazione dei redditi del lavoro da quelli capitalistici il maggior sacrificio di consumo (pag. 120-25) e il Seligman vi pone a base il maggior sacrificio di produzione, lo Schall, imitando gli autori italiani e inglesi, considera entrambi questi aspetti, che, come vedemmo, formano un unico fondamento della capacità contributiva e del sacrificio eguale, proporzionale o minimo.

«Il potere contributivo concreto ed effettivo di una persona — ripete lo Schall⁽³⁾ — dipende dal rapporto in cui il suo patrimonio ed il suo reddito stanno da una parte rispetto al suo potere acquisitivo, dall'altra rispetto alla grandezza ed urgenza de' suoi bisogni: nel senso che, a parità di reddito, il potere contributivo di una persona è tanto minore quanto più l'attività acquisitiva rivolta all'acquisto del reddito medesimo assorbe tutto il tempo e tutta la forza di quella persona, e quanto più il risultato di tale

(1) *De Cive*, cap. XIII.

(2) M. de Cérenville: *Les impôts en Suisse*, (1898) pag. 151. Egli giustifica la diversificazione dei redditi del lavoro pel deperimento del *capitale personale* causato dalla vecchiaia.

(3) Schall: *Teoria Generale delle imposte nella Bibl. dell'Economista*, vol. XIV, parte I (Torino, 1910) pagg. 609-610.

attività soddisfa appena i suoi più urgenti bisogni. Reciprocamente, il potere contributivo di una persona aumenta col diminuire dello sforzo per produrre il reddito e col crescere del margine di ricchezza lasciata dalla soddisfazione dei più urgenti bisogni o di quelli come tali ritenuti». Questi fatti connessi tra di loro dimostrano ad un tempo e la necessità della diversificazione e la necessità della tariffa progressiva e dell'esenzione del minimo di esistenza.

VI. - Beneficii dell'azione statale. — È questo il principale criterio di diversificazione propugnato da un reputato autore spagnolo: il Pastor⁽¹⁾, il quale dimostra come la contribuzione debba essere nel suo complesso proporzionata alla somma dei beneficii del singolo cittadino, e *precisamente alla gerarchia che occupa ed ai vantaggi che ritrae nella Società...*

I cittadini o sono proprietari, che si sostengono con la rendita dei beni che possiedono, od esercitano qualche professione morale, agricola, industriale o mercantile.

Riconosciuta questa prima classificazione, è poi necessario procedere alle distinzioni particolari e suddistinzioni individuali di esse, genericamente considerate e poi collocare gli associati in queste differenti caselle. Qui è il punto difficile dell'applicazione del mio sistema... Ma guai al paese che sia incapace di applicare una teoria fondata, solo per le difficoltà dell'applicazione immediata!... Le classi potrebbero fissarsi in cinque, cioè: 1) Proprietà; 2) Industrie morali; 3) Industria Agricola; 4) Commercio; 5) Industria... Per industria morale s'intende quella che, applicando il lavoro dell'uomo alla perfezione delle sue facoltà spirituali, aumenta il suo capitale intellettuale e lo dispone a produrre valori nella trasmissione delle sue cognizioni scientifiche e morali».

In ciascuna categoria l'Autore elenca varie serie di contribuenti, distinte con quel modo troppo particolareggiato che si è visto nella legge spagnuola dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile. Anzi questa legge emanata nel 1900 (n. 84) sembra un'applicazione della teoria del Pastor, esposta nel 1856.

Per quanto l'imposta non possa ripartirsi unicamente col criterio delle tasse, cioè del servizio speciale reso al singolo, pure essa deve tendere a proporzionarsi al beneficio che il singolo effettivamente ne ricava. E siccome il capitalista riceve dallo Stato un doppio beneficio, cioè la protezione collettiva, l'incremento e della sua persona e della sua proprietà, mentre il lavoratore riceve appena il beneficio della protezione personale, così la teoria dell'autore conduce a sostenere il fondamento della diversificazione classica tra i redditi del capitale e quelli del lavoro. Però è assai più largo il fondamento della diversificazione classica, che comprende altre ragioni ancora,

(1) Pastor D. Luis Maria: *La Ciencia de la Contribucion* (Madrid, 1856), Vol. II, cap. IV, art. 2, pagg. 9-15; 40-47.

che l'Autore, con la sua teoria troppo unilaterale, non svolge in modo conveniente: egli sviluppa però anche i benefici indiretti della protezione sociale.

VII. — Infatti, un autore italiano che pure segue il concetto della commisurazione dell'imposta ai benefici dell'azione statale, lo fonda però anche sulle altre ragioni già accennate. Lo Zeni timidamente giustifica la diversificazione, sulla premessa «che ciascun cittadino paga le imposte in proporzione dell'interesse che ha al mantenimento dell'ordine politico ed economico: or bene, colui che ha una rendita perpetua, che può godere anno per anno senza fatica e trasmettere intera ai propri eredi, ha un valor maggiore da far difendere di colui che ha una rendita duratura per qualche tempo, o che dipende talvolta dal suo quotidiano lavoro, e che non può consumar tutta ogni anno, senza scapito dell'avvenire⁽¹⁾».

La pressione delle imposte non può essere uguale a parità di reddito fra il lavoro ed il capitale. Di fatto chi non vede che, in caso di bisogno, i redditi del capitale possono essere sussidiati da quelli del lavoro, mentre invece i redditi del lavoro nel caso di strettezza, lungi dal potersi aumentare, non di rado diminuiscono. I proventi dei cittadini variano secondo le fonti da cui ricavano i loro redditi⁽²⁾.

E' il beneficio sperato dai contribuenti, e non il servizio reso individualmente dal governo che determina la quota d'imposta di ogni cittadino.

Ci resta dunque a concludere che il principio della *discrimination* non può essere pretermesso⁽³⁾. »

Come si vede l'Autore appartiene alla categoria di quei liberali che, pur avendo giusti principii, ne temono però l'integrale applicazione, e quasi si preoccupano che il Governo abbia troppo a tener conto dei bisogni dei contribuenti, dei risparmi loro necessari e delle particolari disgrazie, che pur formano oggetto delle cure delle migliori leggi d'imposta sul reddito.

Il criterio generale dev'essere che lo Stato riconosce e tutela i principali bisogni del singolo nella misura in cui la loro soddisfazione giova in pari tempo agl'interessi individuali ed a quelli della Collettività.

Oltre agli autori citati accettano il principio della diversificazione, allo scopo di evitare specialmente l'imposta sulle entrate risparmiate e capitalizzate, o per distinguere i redditi fondati da quelli del lavoro anche lo Stein⁽⁴⁾,

(1) « Non diciamo per questo che il Governo debba studiare i bisogni mutabili dei singoli contribuenti, nè che debba preoccuparsi delle loro disgrazie, de' loro risparmi ecc. Esso non ha il diritto e la dottrina di Mill inclina certamente all'imposta progressiva, perchè considera il sacrificio del contribuente per base dell'imposta.

Crediamo nonostante che si possa in qualche modo distinguere il diverso valore delle rendite, riconoscendole dal loro carattere o temporario, o precario, o perpetuo, per le ragioni appunto che abbiamo allegato ». Questa nota dell'Autore tradisce la sua incertezza sopra un concetto ben diffuso in Italia. V. la pag. 20.

(2) G. Eisdell, aveva già riportato questo concetto: V. pag. 30.

(3) Silvio Zeni: *Le imposte e il loro sviluppo storico e razionale*, (Ferrara, 1869) pag. 155.

(4) L. von Stein: *Finanzwissenschaft*, 2 vol.: 1860; pag. 287.

il Cohen ⁽¹⁾ il Cilleuls ⁽²⁾, l' Höfken ⁽³⁾, e il Bury ⁽⁴⁾, il Meyer ⁽⁵⁾, il Graziani ⁽⁶⁾, l' Heckel ⁽⁷⁾ e molti altri.

VIII. - Per meglio spiegare quale largo e preminente posto la diversificazione possa occupare nella teoria delle imposte, come nella pratica formazione di un sistema tributario conforme alla teoria, giova ricordare il concetto della sig.^a Royer ⁽⁸⁾. Ella definisce l'imposta come *la rata parte di potenza produttrice, sotto forma di servizi personali o di contribuzioni di ogni specie, che ogni cittadino deve alla comunità, in cambio dei servizi che ne ha ricevuti, che ne riceve, che ne riceverà, per il fatto della sua partecipazione sociale, ed a titolo di restituzione delle anticipazioni fatte dalle generazioni passate a vantaggio delle future. Questa contribuzione è obbligatoria e personale per ciascuno, entro i limiti attuali delle sue facoltà. Deve essere sufficiente, per mantenere lo stato sociale nel grado di civiltà a cui è pervenuto, e permettergli di progredire più oltre.* Quindi, dopo aver formulato sei principi dell'imposta, cioè di equità, di utilità, di morale, d'igiene, di politica, e di libertà, principi che corrispondono ad altrettanti analoghi scopi della diversificazione lata, distingue i redditi in cinque categorie principali, cioè: 1°. Redditi *perpetui*, 2°. Redditi *professionali*; 3°. Profitti *agrari*; 4°. Profitti e merce di *industriali*; 5°. Reddito complessivo degli *oziosi*.

Per la prima categoria stabilisce una scala progressiva applicabile ad ogni rendita perpetua in due modi: anzitutto, sull'interesse legale del capitale si percepirebbe un'imposta fissa (n. 64, II, pag. 73); in secondo luogo sul reddito rimanente del capitale, al disopra di quello medio, si percepirebbe un'imposta progressiva. Pel caso di costituzione di rendita vitalizia, propone un'imposizione del vitaliziato su tutto quanto egli riceve, compresa la quota di capitale. Per la seconda categoria, *redditi professionali*, l'Autore propone una tariffa progressiva in ragione della forza produttrice del relativo capitale: quanto minore è il capitale e maggiore la ragione del suo frutto, tanto maggiore è l'aliquota percentuale d'imposta: la progressione è doppia per i commercianti, semplice per gli stipendiati o pel proletariato. (Pag. 182).

Per la terza categoria, dei *profitti agrari*, la tariffa è in funzione di quella che colpisce i proprietari (redditi perpetui).

Per la quarta categoria, *profitti e mercedi industriali*, l'imposta è applicata analogamente.

Infine, l'Autore propone un'imposta progressiva complementare sul red-

(1) E. Cohen: « La réforme des impôts » in *Réf. Sociale*, XXVIII, 1894.

(2) Cilleuls: *Les contradictions fiscales*, in *Réf. Sociale*, XXX, 1895.

(3) Höfken: *Die Principien der Steuerreform in Oesterreich*, Wien, Manz, 1875.

(4) Bury: *L'impôt sur le revenu*, Paris, 1885.

(5) R. Meyer: *Die Principien der gerechten Besteuerung in der neueren Finanzwissenschaft*, Berlin, Herbes, 1884.

(6) Graziani, *op. cit.*, pagg. 316-17.

(7) Heckel: nell' *Handwörterbuch der Staatswissenschaften* del Conrad (voce *Einkommensteuer*).

(8) Royer Clémence - Auguste: *Théorie de l'impôt, ou la dime sociale*, 2° vol. 1864.

dito totale degli oziosi, cioè di coloro che sono colpiti soltanto pel frutto del loro capitale, pei loro redditi perpetui, nella prima categoria.

Gli scopi che l'Autore si propone con tale diversificazione sono vari e molteplici, d'indole fiscale e politico-sociale. Per quanto trattisi di una ingegnosa esposizione teorica, non possiamo analizzarne gl'interessanti particolari, in questa rapida rassegna.

Dall'opera citata, peraltro, si desumono due tendenze corrispondenti a due fatti, che già abbiamo osservati nelle varie legislazioni. In primo luogo la diversificazione è il fondamento, la ragione, l'anima di ogni sistema tributario; in secondo luogo, essa concorre ad attuare, con efficacia limitata, ma sicura, le più disparate mire fiscali, politiche e sociali.

Queste intenzioni vengono dal Montyon magnificate esclamando: *Sotto quale augusto aspetto si mostra la finanza, quando si presenta sotto le sue grandi e nobili relazioni! Come non s'innalza al disopra di quell'industria fiscale, che si limita a far entrare alcune somme di più nel pubblico tesoro! Qual dignità! Quale utilità nelle istituzioni incarnate sui principi della ragione, della morale, della coscienza, della religione! Se da noi più non s'incontrano quei venerabili giudici di costumi che li facevano fiorire nelle repubbliche antiche, la finanza, subentra al loro ufficio, può punire ciò che è repressibile senza essere criminoso; proteggendo il cittadino nella sua persona, ne' suoi beni, ne' suoi consumi, nella sua industria, nel suo commercio, illuminandolo ne' suoi affetti, dirigendolo ne' suoi lavori, sembra una provvidenza nazionale che, rendendolo saggio, lo fa felice⁽¹⁾.*

Pur senza esagerare o sminuire l'efficacia, né discutere la varia possibilità e i limiti delle intromissioni del finanziere nei problemi ch'esorbitino dallo scopo finanziario, pur senza condividere così lirico entusiasmo, od il più equilibrato ottimismo espresso ancor prima da Cesare Beccaria (n. 22), e neppure il soverchio pessimismo di altri⁽²⁾ circa gli effetti della diversificazione delle imposte, certo si è che non si può negare, in linea di fatto, quel che abbiamo visto, cioè: come tutte le legislazioni fiscali odierne tendono più o meno a raggiungere quegli scopi non finanziari ed in parte li raggiungono, e come tutte le legislazioni antiche vi diedero luogo; constatazione sufficiente per affermare che nessuna legge d'imposta può prescindere dalla diversificazione nel più ampio senso, e per definire l'urgenza della questione che cerchiamo di risolvere.

(1) Baron de Montyon: *Quelle influence ont les diverses Espèces d'Impôts sur la Moralité, l'Activité et l'Industrie des Peuples*, 1808, cap. 1, sez. 1, n. XI.

(2) Geremia Bentham, pure affermando che le imposte non devono servire ad altro scopo che il loro scopo diretto, cioè di produrre un reddito, rendendone il peso quanto più leggero si possa, ammetteva qualche rarissima eccezione, ad esempio a scopo igienico (*V. Bibl. degli Econ.* serie I, vol. 5, pag. 844).

CAPITOLO VIII.

Riassunto della Teoria.

190. - Scopi fondamentali. — La *diversificazione*, come si è visto, è un fenomeno costante e complesso, per cui soggetti aventi ricchezze quantitativamente eguali sopportano tributi diseguali. Sotto il nome di diversificazione intendiamo anche le leggi che regolano tale fenomeno ed anche la norma della distribuzione del peso tributario che insegna a differenziarlo sopra soggetti, che, pur possedendo ricchezze nell'apparenza quantitativa eguali, in effetti attualmente ne dispongono per valori disuguali, oppure si trovano in altre condizioni disparate, che richiedono differenti carichi fiscali, nell'armonico interesse dell'individuo e della Società.

Come tal fenomeno spontaneo e naturale, più o meno complicato ed appariscente si rinviene in ogni legislazione fiscale, così in essa non manca mai l'applicazione voluta e preordinata di quella norma, con scopi più o meno numerosi.

La teoria deve anzitutto constatare l'esistenza, la natura, le forme di questo fenomeno, spiegare perchè e come si produce; poi deve dettare la norma con cui il legislatore può riprodurre lo stesso fenomeno, nell'intensità e nella direzione voluta, per meglio raggiungere i fini statali finanziari, economici e politico-sociali.

Per brevità e chiarezza qui vengono riassunti insieme i due argomenti, i cui dati fondamentali furono rapidamente esaminati in precedenza, anzitutto nel loro ordinamento sistematico, poi in alcuni cenni di legislazione comparata e di storia tributaria, infine nell'opinione di alcuni scrittori.

Astraendo dai singoli tempi e paesi ed anche dagli accennati periodi di evoluzione, ed esaminando nel suo complesso il problema della distribuzione dei tributi, possiamo scorgere un fondamento generale ai vari scopi così della diversificazione, come della graduazione osservando come lo Stato non potrebbe attuare l'imposizione, curandosi soltanto di prendere il denaro dove lo trova, e prendendone tanto quanto ne trova; perchè, oltre ad offendere la necessaria armonia tra i bisogni privati e quelli statali, distruggerebbe, la fonte stessa della produzione della ricchezza. Mentre, essendo i bisogni della Finanza continui e ricorrenti, essa deve attingere l'imposta alle sorgenti continuative di beni individuali, al reddito e non al capitale. Lo Stato, il cui compito è di regolare i rapporti tra l'individuo e la società armonicamente, preleva l'imposta dai cittadini non per impoverire costoro arricchendo se stesso o la Società, sibbene per promuovere con ogni mezzo le opere necessarie per raggiungere il fine dell'umano consorzio, cioè il benessere dei cittadini, il loro progresso, la loro felicità, in coincidenza con la prosperità nazionale, e senza discostarsi dalla legge universale del minimo sforzo pel massimo effetto.

Ora è evidente, e nemmeno la scienza pura delle finanze può discostarlo, che tali scopi, senza dei quali mancherebbe la ragione prima dei tributi, possono essere raggiunti, od ostacolati, non soltanto con i sistemi di erogazione dei tributi medesimi, ma benanche con i sistemi del loro prelevamento, cioè regolando la loro distribuzione secondo le circostanze assai varie in cui si trovano l'oggetto e il soggetto tributario.

Se le circostanze variano coll'aumento della quantità dei beni, la distribuzione attua una *graduazione* di peso in via progressiva o degressiva; se per una medesima quantità di beni, le circostanze obbiettive e subbiettive variano in relazione ai diversi fenomeni di produzione, circolazione, distribuzione e consumo delle ricchezze, allora la distribuzione tributaria attua una *diversificazione* di peso a scopo di eguaglianza o di disuguaglianza.

Così la progressione, come la diversificazione sono norme distributive dell'imposta atte a raggiungere non solo l'eguaglianza, ma anche la disuguaglianza. Se la diversificazione si limita strettamente ad un risultato uguale, la designiamo come *classica*; se persegue anche un risultato disuguale, la designiamo come *diversificazione ampia*.

Quando in due ricchezze quantitativamente eguali cerchiamo di sceverare la diversa proporzione in cui vi si confonde il capitale col reddito, per colpire soltanto la parte netta di quest'ultimo; quando cerchiamo di cernere la diversa proporzione in cui fra le spese di produzione figura quella di mantenimento del produttore e di compenso dei rischi di perdita, per assicurare egualmente, in ogni caso, la continuazione del reddito, seguiamo in pari tempo i dettami della progressione e quelli della diversificazione.

Con tali premesse, non può non apparire evidente il concetto fondamentale della diversificazione, quale vien formulato e giustificato nelle seguenti massime famose ⁽¹⁾, le quali anzi traggono, appunto da essa i mezzi di attuazione, che riuscirebbe, altrimenti, impossibile od imperfetta.

1.° - « *Ogni imposta deve cadere sul reddito e non sul capitale*. Nel primo caso, lo Stato non spende, se non ciò che i privati dovrebbero spendere; nel secondo, lo Stato distrugge ciò che dovrebbe far vivere i privati e lo Stato.

2.° - *Nel calcolare l'imposta, non si deve confondere il prodotto lordo col reddito*; perchè il primo comprende, oltre il secondo, tutto il capitale circolante; ed una parte di questo prodotto deve restare, per mantenere o rinnovare tutti i capitali fissi, tutti i lavori accumulati, e la vita di tutti gli operai produttivi ⁽²⁾.

3.° - Essendo l'imposta il prezzo che il cittadino paga, per ottenere delle soddisfazioni in cambio, non si potrebbe a lui domandare più di quello

(1) Sismonde de Sismondi: *Nouveaux Principes d'Économie Politique*, 1819, Tome II, livre VI, Chap. 8.

(2) Ed abbiamo visto che, a parità di prodotto lordo, la parte da dedurre, perchè da rinnovare, varia nella misura secondo l'origine, la natura e la destinazione del prodotto, e quindi lascia margini differenti di imposizione.

ch'egli goda: l'imposta, dunque, non deve mai colpire la parte del reddito che sia necessaria alla vita del contribuente (1).

4°. - L'imposta non deve mai mettere in fuga la ricchezza su cui cade; dev'essere tanto più moderata, quanto più fugace sia l'indole di questa ricchezza. Non deve giammai colpire la parte di reddito necessaria affinché questo reddito si conservi (2).

Le quali regole devono combinarsi con quelle che furono date da Adamo Smith. Osservandole, se non si potrà ottenere che l'imposta sia un bene, si otterrà per lo meno che non sia un male ».

Queste massime, generalmente accettate come giuste e fondamentali, contengono principii ormai indiscussi, che sono quelli stessi sui quali si fonda la diversificazione classica; esse additano norme di valutazione del reddito che sono quelle stesse studiate dalla diversificazione classica. Onde non sembra potersi negare che questa è condizione imprescindibile di un buon sistema d'imposta.

Con ciò non si può concludere, peraltro, che il fenomeno della diversificazione, sia pure nel senso ristretto, si manifesti sempre in modo conforme all'eguaglianza od alla giustizia tributaria, mentre spesso accade precisamente il contrario. Si può semplicemente concludere che la scienza e l'arte della finanza devono necessariamente studiare una norma di diversificazione che possa condurre all'eguaglianza, oppure al voluto risultato d'una opportuna e giusta disuguaglianza e quindi devono studiare anche le norme atte ad evitare le spontanee diversificazioni che si verificano in senso contrario.

Come ciò in fatto si avveri praticamente abbiamo già rilevato. Certo non sarebbe stato possibile, per l'immensa vastità della materia e per le gravi difficoltà dell'indagine, discendere ad una grande minuzia di particolari tratti da indagini molto approfondite sulle fonti dirette; nondimeno abbiamo tentato di osservare il maggior numero possibile di fatti e fenomeni, di compararli e trarne certe uniformità e leggi, di cui ora devesi controllar meglio la logica ammissibilità, mediante il loro coordinamento.

Fatti di particolare importanza si rilevano nel diritto positivo; e quelli riscontrati nella legislazione comparata e nella storia dimostrano in quali e quanti svariati modi la diversificazione dei pesi tributari viene ovunque e sempre attuata secondo un complesso di complicati fenomeni che la sociologia espone e spiega, e tra i quali emerge il diritto del più forte, che si adatta sempre alla legge del minimo mezzo, e quindi non di rado s'induce a riconoscere la forza del principio di eguaglianza e di giustizia.

191. - Forme di attuazione del principio. — Abbiamo, infatti,

(1) La parte dell'entrata necessaria alla vita del contribuente, considerato come capo di una famiglia che deve perpetuarsi, la parte che serve a mantenerla: cioè ad allevare i figli ed assicurare loro un avvenire, a parità di entrata varia secondo che essa sia puramente capitalistica, o di lavoro, o mista.

(2) Anche qui, a parità di reddito, varia secondo la sua natura, origine e secondo altre circostanze la quota da porre in riserva, affinché il reddito si conservi.

osservate quelle più tipiche fra le legislazioni contemporanee o moderne di imposta sul reddito o sui prodotti, le quali, in tre forme principali, comprendenti ciascuna varie specie e tipi particolari, attuano il principio della diversificazione del carico d'imposta di fronte

- 1) all'imposta *singola* (sopra un'entrata o prodotto speciale).
- 2) all'imposta *plurima* (sopra entrate o redditi di varia specie).
- 3) all'imposta sul *reddito personale complessivo*.

Tale principio consiste nel differenziare i carichi unitari sulle entrate effettive o sulle ricchezze di varia natura, origine e destinazione, perchè:

A) diversi sono i loro valori intrinseci annuali, cioè la loro attitudine a sopportare il carico tributario col minimo sacrificio del contribuente (diversificazione *classica*)⁽¹⁾;

B) variî sono gl'intenti fiscali, economici, e politico-sociali voluti dal legislatore, e che l'imposta deve rispettare o favorire in modo permanente o temporaneo, (diversificazione *in largo senso*).

Sia che tale differenziazione, *preordinata* oppure *spontanea*, avvenga *palesemente* od *occultamente*, in forma *obbiettiva* o *personale*; sia che avvenga in modo *intrinseco*, nei rapporti delle varie entrate colpite da un'imposta plurima, o nei rapporti delle varie forme o condizioni di un'entrata considerate da un'imposta singola; od in modo *estrinseco*, nei rapporti tra le varie imposte d'un sistema tributario; tanto se *estesa* a tutto il territorio, quanto se limitata a distinzioni *locali*, non muta l'accennato principio fondamentale per cui il legislatore attua o modifica la diversificazione, oppure la rispetta o la tollera.

Il qual principio si potrebbe, in fondo, ricondurre ad un'unica constatazione, cioè: che, in ogni Stato ed in ogni tempo, i fatti economici e sociali di cui l'imposta anzitutto è il risultato e poi a sua volta è la causa, sorgono tanto numerosi e diversi, così profondamente intrecciati, connessi, complicati ed interdipendenti, da richiedere un'azione statale per necessità complessa e multiforme, legata ed armonica, in tutte le sue parti, in ogni sua manifestazione, compresa quella tributaria: azione la quale non può, quindi, limitarsi al solo fine puramente finanziario, nè questo può ben raggiungere con una norma uniforme di distribuzione.

Di ciò occorre tener conto in ogni parte della scienza delle finanze, ma particolarmente in quella che si occupa della distribuzione dell'imposta, sia che trattisi del modo di graduarla, sia che trattisi del modo di diversificarla. Tale considerazione conduce nell'ambito della diversificazione a scopo di eguaglianza ed anche oltre: conduce nel campo della diversificazione ampia, che si propone di provocare o rispettare disparità di pesi, così nelle imposte, come nelle tasse, che talora ne assumono il carattere, e nell'intero sistema tributario; in pari tempo conduce nel campo limitrofo della pro-

(1) G. Jèze: *Cours Élém. de Science des finances*, 5^a ediz. 1912, pagg. 745 e seguenti.

gressione, qui semplicemente additato, però, come termine di confine e come materia comparativa con la diversificazione, ch'è l'obbietto della presente disamina.

Il fatto certo ed indiscutibile che le persone obbligate a corrispondere i tributi, non meno delle ricchezze che ne sono la fonte, si presentano per loro natura in condizioni tanto disparate, da non potersi trattare con unica norma, con misura uniforme d'imposizione, questo fatto immutabile rende necessario uno svariato complesso di norme di distribuzione dei tributi, che chiamasi il sistema tributario.

Vige ovunque un complesso sistema di tributi e non un unico tributo, perchè fra i cittadini di uno Stato non ve ne sono due in condizioni fisiche, familiari, economiche, sociali e psicologiche del tutto identiche; fra le ricchezze imponibili non ve ne sono forse due che nacquero, circolarono, si distribuirono e consumarono o risparmiarono in condizioni e per scopi precisamente eguali, sotto il duplice aspetto dell'interesse individuale e dell'interesse collettivo. Ne consegue necessariamente, non solo la complessità del sistema tributario, quale genuina e fedele espressione del complesso ambiente sociale, ma benanche la grande diversità dei vari elementi del sistema: ossia la profonda e multiforme differenziazione dei tributi.

Pure ammessa la possibilità, anzi la convenienza e necessità di semplificare il troppo intricato viluppo dei fatti sociali, di ordinare le persone e i beni secondo le loro affinità e i caratteri comuni, in classi non eccessivamente numerose, ciascuna delle quali risulti composta di elementi abbastanza omogenei per gli effetti tributari, processo di cui la sociologia peraltro dimostra la grande difficoltà teorica e pratica, non sarà possibile considerar poi tutte coteste classi come abbastanza affini tra di loro, pei medesimi effetti tributari.

Tali classi noi le troviamo già delineate nei sistemi tributari, ed in ciascuna di esse riscontriamo speciali bisogni individuali e collettivi, che lo Stato deve tutelare o rispettare, anche nell'imposizione, con misure corrispondentemente varie; in ciascuna di quelle classi si manifestano forze economiche, politiche e sociali che lo Stato subisce anche nella sua politica tributaria, nella misura della loro potenzialità.

La norma di distribuzione, che regola ed armonizza, quindi riduce od acuisce queste naturali differenze, per volgerle e piegarle quant'è possibile al conseguimento di tutti i voluti risultati finanziari, politici, economici e sociali, costituisce l'oggetto della *diversificazione tributaria in senso ampio*. La quale pertanto, concerne oltre che le imposte, anche le tasse, come si è accennato: queste e quelle considerate così disgiuntamente, come nel loro insieme o nei loro reciproci rapporti.

Naturalmente, la diversificazione trae i suoi principii assoluti del pari che le sue norme di opportunità, non soltanto dalla varia natura e condizione dei soggetti e degli oggetti del sistema tributario, ma benanche dalla

varia concezione dell'essenza e dei compiti dello Stato, e soprattutto dalla varia intensità e durata delle forze economiche, politiche e sociali, capaci d'influire sulla direttiva dei Governi.

La teoria della diversificazione tributaria, come si è accennato, risponde al quesito se e come avvenga e se sia giusto e conveniente od inevitabile che si prelevi un tributo diseguale da ricchezze che si presentano quantitativamente eguali, ma appartengano a persone in condizioni economiche, politiche e sociali diverse; ma presentano origine, condizione di circolazione, distribuzione e consumo o risparmio profondamente diversi. Da una parte, la teoria risponde altresì al quesito se sia giusto o conveniente predisporre i tributi in modo che alcuni cittadini o i loro beni vari siano colpiti di meno od esentati del tutto, siano colpiti con aliquota maggiore, oppure con due o più imposte o tasse; d'altra parte la teoria risponde alla domanda se ed in qual misura e con quali effetti tale fenomeno di differenziazione dei pesi tributari si presenti come naturale e costante, ossia si produca spontaneamente per via dell'evasione, della traslazione e ripercussione del peso. La diversificazione comprende, come si vede, parecchi argomenti, disparati, ma intimamente connessi, i quali richiederebbero logicamente un'unica coordinata esposizione sistematica, mentre vengono generalmente trattati in modo separato e distinto, frammentario ed incidentale.

Fondata sulla premessa degli scopi e degli effetti delle imposte e delle tasse, in relazione ai compiti dello Stato, la diversificazione, a questo modo intesa, comprenderebbe, quindi, il modo di distinguere e definire i soggetti e gli oggetti tributari, il valore intrinseco dei beni imponibili, la misura corrispondente del tributo, e i suoi effetti, l'incidenza, l'evasione, le esenzioni e le doppie imposizioni, gli altri mezzi di conseguire l'eguaglianza o la disuguaglianza tributaria. Come si vede, la diversificazione insieme con la graduazione costituirebbe un sistema distributivo dei tributi formante lo schema della parte più importante della scienza e dell'arte finanziaria.

192. - I. — Definizione dell'imposta. — Una teoria elaborata della diversificazione dovrebbe ricostruire od accennare gli elementi della scienza delle finanze, e delle scienze affini; e così partire dall'essenza e dai compiti dello Stato, dai principi fondamentali della finanza pubblica; ma qui dobbiamo presupporli e quindi, richiamando quanto in precedenza fu accennato, mantenerci nelle linee generali dei principii concordemente ammessi: dobbiamo accettare l'attività dallo Stato quale risulta dai fatti esaminati e dalla storia: in generale dalla sociologia. Ma dato che, nel senso ampio, la diversificazione è un aspetto ed un mezzo della distribuzione dell'imposta, non possiamo esimerci dal precisare in che cosa concretamente consiste l'imposta, secondo l'effettiva azione statale.

Sotto il riguardo *della realtà di quest'azione*, la definizione dell'imposta data dalla signora Royer (n. 189, VIII) sembra la più completa, chiara ed esplicita. Benchè prolissa, essa elimina possibili equivoci, quando com-

prende nell'imposta le due forme principali di prestazioni: *servigi*, e denaro od *altri beni d'ogni specie*.

Infatti, l'imposta è prelevata, sin dalla sua origine storica, sull'intera ricchezza dell'individuo, contemporaneamente od alternativamente su ciascuna delle due specie di beni: quella che si riassume nel *reddito*, e quella che si riassume nell'*attività personale*. Il cittadino contribuisce promiscuamente con la parte del mondo esteriore che gli appartiene e con la sua azione positiva o negativa verso gli altri uomini. Di queste due forme d'imposizione, i trattati di scienza delle finanze sogliono occuparsi soltanto della prima, cioè dell'imposta corrisposta in denaro, sia perchè si semplificano le teorie ragguagliando al denaro il valore dei servizi prestati gratuitamente, sia perchè altre discipline hanno per obbietto il servizio militare, di giurato, ecc. Questi ultimi, secondo taluni scrittori non sarebbero affatto tributi levati sulla ricchezza del paese, se anche traggono seco sacrifici economici, nè si presenterebbero quali mezzi per l'esecuzione di pubblici scopi, bensì sarebbero l'attuazione stessa di questi scopi, diretta ed immediata. Secondo gli stessi scrittori « si dovrebbero invece comprendere nell'imposta i servizi e i prodotti, che si prestano come mezzi pel soddisfacimento di pubblici bisogni, invece di prestazione in denaro, e così ad esempio, le prestazioni gratuite di alloggi e di prodotti per gli acquartieramenti di truppe.... le condotte ed i lavori per strade ed opere pubbliche, le quali ultime prestazioni talvolta possono anche, a scelta degli obbligati, essere convertite in denaro » ⁽¹⁾. Ma tali distinzioni sono troppo sottili ed arbitrarie, non essendovi, ad esempio differenza essenziale tra servizio militare e prestazione di opera per costruzione di strade, il primo comprende anche il secondo; ed è innegabile che tutti cotesti servizi sono tributi levati sulla ricchezza nazionale in ampio senso, formata dal complesso di tutti i beni, anche immateriali, cioè forze di lavoro e capitali personali racchiusi nelle persone dei cittadini chiamati a prestare i servizi gratuiti obbligatori. L'imposta non solo preleva una parte del prodotto del lavoro, ma preleva anche il lavoro in natura: teoricamente le due forme si equivalgono (n. 150, pag. 162).

Nel risolvere il problema della distribuzione tributaria, occorre ben distinguere ed aver contemporaneamente presenti le due forme di prelevamento, per valutare esattamente il complesso della pressione fiscale. Da una parte dobbiamo considerare che l'imposta in servigi, per la natura delle cose, viene distribuita con criteri diversi dall'imposta in denaro. La prima non può essere dallo Stato graduata come la seconda in conformità della ricchezza complessiva del singolo, perchè le prestazioni d'opera personale non si adattano a simile commisurazione, non vi è modo di chiedere al cittadino una prestazione di servizio militare proporzionata alla sua ricchezza, e in pari tempo lo Stato ha bisogno, per organizzare certi importanti ser-

(1) G. A. R. Helfferich: *Teoria generale delle imposte*, § 15, nel Manuale di Econ. Politica dello Schönberg, vol. IV, pag. 397 (Torino, 1889).

vizi, come quello della difesa della patria, di disporre dell'intera persona, dell'intera opera e anche della vita dei cittadini atti; ma non mai di tutte le loro ricchezze materiali.

D'altra parte, dobbiamo considerare che uno Stato può ad un tratto trasformare un'imposta in denaro, col quale acquistava ad esempio il servizio militare volontario e retribuito, nell'imposta in servizio militare diretto obbligatorio e gratuito. Con tale trasformazione la pressione tributaria sui cittadini varia di aspetto ma non di natura, si distribuisce diversamente, ma non scompare: i cittadini prestano complessivamente in servizi il valore preciso delle prestazioni in denaro. Ma, siccome il più dell'azione statale consiste in servizi collettivi resi ai contribuenti in cambio dell'imposta, così ponendo in evidenza la parte di questa pagata da essi in servizi, si facilita il confronto tanto necessario tra i pesi e i benefici che singoli cittadini, o classi trovano nel sistema tributario. Noi possiamo trovare, ad esempio, nella storia romana, (n. 175), una classe aristocratica che si sottopone al servizio militare e in pari tempo all'imposta sul censo, per poi riservarsi la miglior parte del godimento delle terre conquistate. Non possiamo scindere questi fatti senza alterarne il vero significato sociologico. Anche di fronte al singolo cittadino, tanto la percezione di una somma prelevata dal suo reddito, quanto il servizio militare da lui ottenuto, costituisce un unico complessivo peso tributario. Questo nel suo insieme, anche se di fatto venga collocato unicamente sul reddito, deve commisurarsi all'intera ricchezza formata dalle due specie di beni, altrimenti la distribuzione offende il principio di eguaglianza. Se un'imposta colpisce il 50% del reddito di ogni persona, pecca per difetto di diversificazione, ma molto meno dell'obbligo di servizio militare che colpisce uno ogni due figli di ciascuna famiglia; perchè sotto l'aspetto economico, il servizio militare è meno gravoso pel possidente e più gravoso pel professionista, pel quale rappresenta l'abbandono dell'esercizio e della clientela, la cessazione di ogni reddito e l'impossibilità di mantenere la famiglia; mentre il possidente non vedrà menomata la sua rendita, nè il suo capitale, anzi lo vedrà meglio assicurato e più avvalorato dal servizio militare e potrà sempre seguitare a mantenere la sua famiglia. In generale, le necessità tecniche ed amministrative di organizzazione dei servizi pubblici, impongono ch'essi siano richiesti ai cittadini in forma di capitazione, in modo che tali servizi riescono, oltre che inversamente proporzionali alle fortune: al che ripara la tariffa progressiva, anche, a parità di queste, più gravosi sui professionisti e sugli operai, che non sui capitalisti: al che ripara la tariffa diversificata. Le imposte speciali, ad esempio quella sugli esenti dal servizio militare, potrebbero correggere tale spontanea differenza, mediante un carico di sovrapposizione, qualora lo si diversificasse in senso opposto, cioè rendendolo più lieve pei lavoratori.

La definizione della sig.^{ta} Royer è anche accettabile, sotto il riguardo della *realtà storica dell'imposta*, perchè pone in evidenza com'essa sia pagata

dall'obbligato *in cambio dei servizi ricevuti dalla comunità, di quelli che riceve e di quelli che riceverà ed a titolo di restituzione delle anticipazioni fatte dalle generazioni passate a vantaggio delle future*. Ciò implica, anzitutto, che lo Stato deve tendere a considerare, per quanto la natura delle spese collettive lo consente, l'equivalenza tra l'imposta e l'importanza dei servizi resi a determinati contribuenti, o categorie, o classi; ed implica altresì che, nel computare tale equivalenza, lo Stato non può considerare, come farebbe l'individuo nel suo bilancio privato, soltanto le spese attuali utili alla presente generazione, ma deve anche tener conto delle spese oggi necessarie per le future generazioni, come delle spese fatte nel passato, delle quali già si godono, o si godranno soltanto nell'avvenire i principali benefici.

L'opportunità di porre, così, in evidenza le spese generali fatte pel progresso dell'umana civiltà, deriva dal fatto, (n. 150, pag. 162) ch'esse corrispondono bensì ad uno dei più alti ed universali bisogni collettivi del singolo e della Società, ma non sono egualmente valutate dalle coscienze elette e dai volgari egoismi, dall'individuo e dallo Stato. Questo, che rappresenta e costudisce il pensiero e l'opera della Collettività, sente il peso di tutte le opere pubbliche, di tutti i debiti contratti nel passato a beneficio della popolazione attuale, ma i singoli, pur godendone da lungo tempo, non si rendono conto del loro costo. Guerre costosissime sono il prezzo della libertà oggi concessa al cittadino, ma egli propende a ritenerla un dono naturale senza costo di produzione, senza valore, come l'aria e il sole. Ne consegue che il cittadino, come individuo, all'infuori della sua organizzazione statale, non è capace di classificare in modo conveniente i propri bisogni collettivi e pubblici nella scala di tutti i suoi bisogni, e perciò non è possibile distribuire l'imposta secondo il grado finale d'utilità della ricchezza individuale *giudicato dal singolo*.

Di una scala dei principali bisogni individuali, di quelli cioè che lo Stato ritiene i bisogni essenziali all'individuo ed in pari tempo alla Società, lo Stato medesimo deve tener conto per determinare, in modo uniforme per tutti, la potenza contributiva di ciascuno, e per causare a ciascuno il minimo sacrificio, alla Società il massimo beneficio. Ma questi criteri sono variamente interpretati dalle varie dottrine sulla distribuzione dell'imposta; le quali tutte hanno un fondamento di vero, ma devono essere depurate e ridotte ad una verità complessa.

192. - II. - Criterio di ripartizione. — È ammesso come un postulato, come una verità semplice ed elementare, cioè come un principio morale inderogabile, perchè radicato nella coscienza umana, che tutti i cittadini debbano sottostare ad un'eguaglianza di diritto di fronte all'imposta, come davanti a qualsiasi altra legge. Questa coscienza ci suggerisce confusamente che il peso dell'imposta dev'essere eguale per tutti, ma non ci designa in che consisterà questa eguaglianza. In modo negativo, essa esclude il privilegio, le esenzioni o le differenze ingiustificate, ma in modo positivo

essa non precisa, nè designa il criterio per giudicare l'eguaglianza del peso tributario. Qui deve intervenire il raziocinio, ponendosi dal punto di vista dello Stato, cioè cercando la linea di coincidenza degl'interessi dell'individuo con gl'interessi della Società; ma, pur con questa bussola, il raziocinio non si è ancora decisamente orientato.

a) Secondo la *teoria dell'utilità*, lo Stato deve prelevar l'imposta per soddisfare i bisogni collettivi pubblici che si presentano primi nella scala dei bisogni individuali *giudicati dagl'individui stessi, di modo ch'essi medesimi li soddisferebbero prima degli altri bisogni*. Sottolineando la parte già confutata, crediamo superfluo rilevare come non possa ammettersi l'ipotesi di questa dottrina, cioè: che l'imposta formerebbe una partita di ogni bilancio economico individuale, corrispondente ad una classe speciale di bisogni e vi assumerebbe proporzioni determinate dal principio fondamentale che governa la produzione e l'uso delle ricchezze. Se ciò fosse vero, il criterio di distribuzione si appoggerebbe alla legge economica dell'utilità e rimarrebbe ne' suoi confini e sotto la sua esclusiva influenza (1).

Ma si è accennato come la conclusione di tale dottrina, cioè che l'imposta dovrebbe esser distribuita secondo il grado finale di utilità da *ciascun individuo liberamente attribuito* alla propria ricchezza, non sia accettabile e non corrisponda al fatto storico: perchè, avendo lo Stato organizzato in modo generale ed obbligatorio per tutti tanto il riconoscimento sistematico dei pubblici bisogni armonizzanti coll'interesse dell'individuo e della Collettività, quanto la produzione dei mezzi per soddisfarli nel modo più conveniente e senza la richiesta privata del singolo, il quale tenderebbe invece ad approfittarne, senza pagarne il corrispettivo, ove non vi fosse costretto, ne consegue l'impossibilità di assidere l'imposta secondo il grado finale di utilità *individuale*.

L'osservazione dei fatti, il modo come l'individuo praticamente si comporta di fronte all'imposta, cercando ogni mezzo per sottrarvisi e rigettarla sugli altri individui, il modo come sempre l'imposta fu organizzata e riscossa, cercando la più efficace e dura coazione giuridica e morale, concordemente dimostrano che l'individuo non pone nella scala de' suoi bisogni il pagamento dei tributi, se non nella misura in cui lo Stato può costringervelo (n. 150, pag. 162, n. 193), non solo perchè egli segue la legge del minimo mezzo, ma anche perchè la interpreta egoisticamente e quindi in modo erroneo, e non è capace di darle più elevata interpretazione. L'individuo, come tale, non è in grado di giustamente valutare i benefici ricevuti o sperabili dallo Stato, e neppure il peso relativo che su di lui ricade. Tale valutazione non può essere fatta che dallo Stato, il quale non può ispirarsi che alle medie generali delle scale dei bisogni individuali, escludendone tutti quelli che non sono compatibili coi bisogni della Società. Soltanto in questa

(1) G. Ricca Salerno: *Scienza delle finanze*, Firenze, 1890, pagg. 156-7.

ristretta misura, lo Stato può tener conto, nel distribuire l'imposta, del *valore soggettivo delle ricchezze*. Sul qual concetto dovremo necessariamente ancora insistere (n. 193).

b) Secondo la dottrina delle *reciproche prestazioni*, l'imposta costituirebbe la ricchezza che il cittadino trova conveniente di dare allo Stato, in cambio delle sue prestazioni. Anche qui, dunque, il cittadino è libero di adattare l'imposta alla scala de' suoi bisogni: onde valgono le obiezioni mosse a simile libertà propugnata dalla precedente teoria. Il singolo cerca, come gli è agevole, di evitare lo scambio approfittando dei benefici statali, senza offrirne il corrispettivo. Lo Stato però non deve trascurare di commisurare spontaneamente l'imposta, per quanto è possibile ed a parità di altre circostanze, al beneficio recato al singolo. È intuitivo che, se non prevalgono altre circostanze, la corrispondenza tra beneficio e peso sia il miglior criterio di eguaglianza, la giustizia che si cerca in ogni rapporto umano.

c) La difficoltà di applicazione delle due precedenti teorie non si elimina cercando di determinare la somma dei benefici dallo Stato elargiti al singolo e di determinare altresì la scala dei bisogni individuali liberamente formata dal singolo, alla stregua de' suoi *consumi non necessari* pei bisogni elementari dell'esistenza.

L'uso che il cittadino liberamente fa delle sue facoltà personali e delle sue ricchezze materiali, non ha un rapporto uniforme e costante con i godimenti massimi che in realtà ne potrebbe ritrarre, tanto meno con i benefici che lo Stato gli procura, appunto perchè i singoli, come tali, non sono in grado di ben classificare i bisogni collettivi nella scala di tutti i loro bisogni, e lo Stato, che deve conciliare gl'interessi dell'individuo e della Collettività, non può rimettere la soddisfazione di determinati bisogni pubblici all'apprezzamento spesso erroneo e sempre disuguale dei singoli.

d) Il criterio della *capacità contributiva*, che tende a ripartire l'imposta secondo le ricchezze e precisamente secondo il reddito individuale, mostra ancor più il difetto di trascurare i beni immateriali posseduti dai cittadini e che pur rappresentano una gran parte del loro benessere, anche quando non danno luogo al reddito. A cotesti beni immateriali, protetti non meno di quelli materiali, lo Stato deve attingere, mediante l'inevitabile richiesta di servizi personali gratuiti, o di prestazione equivalente.

D'altra parte redditi eguali possono godere benefici diseguali e causare spese anche diseguali. La proprietà urbana può ad esempio profittare più di quella rurale delle spese comuni per la pubblica sicurezza, l'istruzione, la viabilità, sanità e tanti altri vantaggi dell'urbanesimo, tra i quali l'aumento di valore delle aree e delle costruzioni edilizie; e può in pari tempo causare spese particolari di giardini, fognature ed altre opere igieniche, manutenzioni speciali e simili.

Inoltre, la capacità contributiva, intesa nel significato voluto dal concetto di eguaglianza, deve bensì commisurarsi alla ricchezza, ma a parità

di ammontare della medesima, deve commisurarsi al suo valore soggettivo, cioè tener conto dei bisogni principali del cittadino, i quali non sono necessariamente proporzionati al loro reddito, anzi ne divergono più o meno.

e) A simile criterio s'ispira la teoria del *sacrificio minimo, proporzionale od eguale*. L'eguaglianza di sacrificio dei contribuenti nel riguardo del prelevamento dell'imposta offre la norma più uniforme di ripartizione. Rimessa all'apprezzamento degli organi statali, per conseguire la necessaria armonia tra i bisogni dell'individuo e quelli della Società, l'eguaglianza di sacrificio non è concezione astratta, ma concreta e praticamente attuabile; costituisce un criterio complesso che può approssimativamente rappresentarsi come il rapporto tra la ricchezza di una persona ed i principali suoi bisogni. L'eguaglianza di sacrificio dipende da due cause generali concomitanti che determinano il tributo in relazione al sacrificio del cittadino, misurato dal rapporto tra la sua intera ricchezza e i suoi principali bisogni.

La prima causa consiste nella necessità da parte dello Stato di prelevare l'imposta sulla complessa ricchezza individuale, cioè in servizi gratuiti e in denaro, sui beni immateriali e sul reddito. Tale necessità supera ogni riguardo dovuto al principio edonistico che guida il singolo. « Il primo immediato ufficio della finanza pubblica è di fornire allo Stato i mezzi necessari alla conservazione della sua potenza e all'esercizio delle sue funzioni; vengono poi in seconda linea i riguardi giuridici, economici e sociali, nella misura consentita da quell'intento supremo ».⁽¹⁾ Perciò *l'imposta è prelevata in ragione diretta della ricchezza, coattivamente*.

La seconda causa che determina il tributo, in relazione al sacrificio del cittadino, consiste nella convenienza così per l'individuo, come per la Società, di prelevare l'imposta a parità di ricchezza, *in ragione inversa dell'entità dei bisogni individuali riconosciuti urgenti dallo Stato* per tutti i cittadini, che si trovano in prestabilite condizioni. La risultante di queste direttive segna la linea di coincidenza del massimo risultato finanziario col minimo sforzo: ch'è la norma universale, cui obbedisce l'azione dello Stato, come quella dell'individuo.

Questo criterio di ripartizione racchiude due elementi comuni a tutti gli altri criteri sinora formulati; nessuna teoria, infatti, nega che si debba proporzionare l'imposta alla ricchezza individuale, per lo meno a quella parte di essa che può, con metodo uniforme, esser conosciuta e valutata; e nessuna teoria nega che debba, in un modo o nell'altro, tenersi conto di tutti o d'una parte importante de' bisogni individuali. Così se si parla di *grado finale di utilità*, come se si parla di *prestazioni reciproche*, sia che si tenga conto dei consumi non necessari, come se si tenga conto dell'*entità del sacrificio tributario*, l'elemento costante della distribuzione dell'imposta è il rapporto tra una certa quantità di ricchezza del cittadino e determinati suoi bisogni, *valutati in modo diretto o indiretto, privato o statale*.

(1) G. Ricca Salerno: *Scienza delle finanze*, pag. 73.

Il *criterio del sacrificio*, nel senso esposto, si differenzia dagli altri in questo: che da una parte tien conto del valore effettivo dell'*intera ricchezza del contribuente*, dall'altra tien conto dei *soli bisogni individuali che lo Stato ritiene conciliabili con quelli della Società*. Il legislatore considera con norme prestabilite per tutti i cittadini, prima il valore obbiettivo della ricchezza di ciascuno, e poi l'entità dei principali suoi bisogni privati, in rapporto alle più interessanti condizioni personali di produzione, circolazione, distribuzione, consumo o risparmio della detta ricchezza. Il legislatore, invece di uniformarsi al grado finale di utilità, che gli è ignoto, *determina direttamente il valore soggettivo della ricchezza individuale* e a norma del medesimo vi preleva l'imposta. Questo criterio vale tanto per la diversificazione, quanto per la progressione.

Ciò non importa necessariamente che l'imposta sia adoperata, come per altre ragioni può esserlo, quale strumento di artificiosa alterazione delle condizioni economiche, politiche e sociali dei cittadini, ma significa soltanto che lo Stato non intende con l'imposta di alterare quelle condizioni, nè di aggravare le differenze esistenti, in quanto non collimano coll'interesse collettivo.

Vedremo in seguito come l'imposta possa provocare volute disuguaglianze. Fermiamoci per ora alla diversificazione a scopo di eguaglianza.

192. - III. - Capacità contributiva e sacrificio. — Avendo accennato in qual senso è accettabile nelle sue linee generali la teoria del sacrificio, sembra necessario precisare anche in qual senso possiamo usare l'espressione che spesso ricorre, di *capacità contributiva*. Si è visto perchè non sia accoglibile la nota teoria che s'intitola «della capacità contributiva», ma questa espressione ha un significato generico, il cui uso si rende necessario nella nostra materia; vediamo quindi quale sia questo significato, secondo le fatte premesse.

Per capacità contributiva di una persona dobbiamo intendere, in modo concreto, l'attitudine economica e psicologica, obbiettiva e personale ch'essa ha di sopportare il carico tributario, commisurata dalla quantità di ricchezza obbiettiva, e subbiettiva, in reddito e capacità di lavoro, ch'essa può dedicare ai bisogni collettivi-pubblici o statali, dopo di aver soddisfatti gli altri principali suoi bisogni che lo Stato riconosce per lei più forti ed urgenti dei bisogni della Collettività.

Se questa è la sola capacità contributiva integrale di cui il finanziere può e deve praticamente occuparsi, essa significa pure che l'imposta tende, per quanto è possibile, ad essere ripartita in modo da causare agli obbligati il minimo sacrificio, quindi anche un sacrificio eguale od almeno proporzionale. Infatti, base comune, così alla capacità contributiva, come all'eguaglianza o, meglio, alla proporzionalità del sacrificio tributario, è il rapporto tra la ricchezza totale (obbiettiva e personale) di una persona ed i suoi privati bisogni materiali e spirituali. Nel senso esposto, la capacità con-

tributiva di un individuo è direttamente proporzionale alla sua ricchezza ed inversamente proporzionale al sacrificio ch'egli risente nel pagare l'imposta. Pel pagamento di una medesima quota d'imposta, sostiene il sacrificio massimo colui che ha minima capacità contributiva; e viceversa a parità di ricchezza dimostra la massima capacità contributiva colui che risente il minore sacrificio, nel pagamento della medesima quota.

Dovremo poi considerare separatamente i due elementi, che possiamo approssimativamente considerare i due termini d'un rapporto tra la ricchezza di una persona ed i suoi bisogni, cioè il *valore soggettivo, in senso limitato, delle sue ricchezze, che teoricamente dovrebbe rappresentare la formula di attuazione pratica dell'eguaglianza* nella diversificazione classica dell'imposta, tanto se si dice di proporzionarla alla capacità contributiva, quanto se si dice di voler causare un minimo, proporzionale od eguale sacrificio ⁽¹⁾.

Il primo termine: la ricchezza, come si vide e come meglio esamineremo, non dipende soltanto dalla sua quantità (in tal caso basterebbe discutere sulla graduazione dell'imposta in misura proporzionale o progressiva), sibbene anche dalla sua qualità, cioè obbiettivamente dalla sua origine, natura, durata e certezza, dal modo come si produce, circola e si ripartisce.

Il secondo termine del rapporto dipende, subbiettivamente, dalla destinazione della ricchezza, dall'entità ed urgenza dei bisogni di chi la possiede o la deve godere o risparmiare; infine dall'ammontare dei benefici dal singolo ricevuti in cambio dell'imposta, dalla possibilità varia di trasferirla in parte su altri contribuenti, ancora per effetto della circolazione, distribuzione e consumo delle ricchezze. Deriva da ciò la necessità, sotto l'aspetto dell'eguaglianza, che l'imposta abbia riguardo, oltre che alla quantità, anche alla qualità obbiettiva e subbiettiva della ricchezza imponibile.

Ed ecco dimostrato che, se la scuola utilitaria, quale fu concepita dal Jevons, esposta dal Sax ed integrata dal Ricca Salerno, non urtasse contro la realtà storica e contro la definizione stessa dell'imposta, e potesse effettivamente distribuirla sempre in ragione inversa all'utilità finale della ricchezza giudicata dal singolo, dovrebbe logicamente accogliere il principio della diversificazione; come deve accoglierlo la teoria dell'imposta secondo gli averi, la vecchia teoria della capacità contributiva e quella del sacrificio.

I fatti economici, politici, sociali che stabiliscono le disuguaglianze delle ricchezze individuali, e i beni personali degli individui sono tanto disparati e intrecciati da non consentire che l'imposta, risultante di tutti cotesti elementi, possa essere ricondotta ad una teoria, semplice, diritta, assoluta: l'eclettismo si piega meglio alla complessità del fenomeno sociologico. Ma se un con-

(1) I tre concetti di sacrificio minimo, eguale, o proporzionale sono certamente diversi, e qui sarebbe preferibile dire *sacrificio proporzionale*; ma la distinzione, data l'impossibilità pratica di seguirla con precisione assoluta, è superflua in fatto di diversificazione, che s'informa contemporaneamente ai tre concetti, benchè non possa raggiungerli, ma soltanto avvicinarvisi.

cetto autonomo, semplice e pratico di distribuzione tributaria può predominare sugli altri, esso è dato dal *valore soggettivo specifico*, determinato dalla ricchezza in relazione ai principali bisogni individuali, valutati dallo Stato, in armonia del benessere privato e pubblico.

Ed ecco, altresì, dimostrata l'inutilità, pei fini della diversificazione, di farla derivare distintamente, come fa il Nicholson⁽¹⁾ con altri teorici, o dalla sola teoria dell'eguaglianza del sacrificio, o dalla sola teoria della capacità contributiva. E veramente Egli, con la duplice dimostrazione, non chiarisce meglio il problema pratico, nè il principio teorico di cui si tratta.

Se infatti, con un criterio uniforme per tutti vogliamo determinare il valore che un *cittadino tipicamente perfetto* (ma che non esiste) o, in sua vece, *lo Stato* attribuisce alla ricchezza ch'egli possiede, ecco che noi dobbiamo confrontare la quantità de' suoi beni, con la quantità de' suoi bisogni essenziali uniformemente riconosciuti dallo Stato. Questo rapporto che indica un criterio determinabile e quindi pratico per imporre tutti i cittadini secondo un principio eguale, è il valore soggettivo della ricchezza individuale congruamente ridotto ad espressione uniforme, è il grado tipico di utilità finale riconoscibile dal legislatore.

Se consideriamo, per ipotesi, come omogenei gli elementi che formano il primo termine di tale rapporto, cioè i beni materiali e immateriali dell'individuo, indicati con una misura convenzionale, ad esempio il reddito, allora possiamo affermare che a parità di reddito, l'imposta si commisura al secondo termine del rapporto, cioè ai principali bisogni dello stesso individuo, cercando di sacrificarne una parte eguale ai bisogni statali, ossia, praticamente, una quota proporzionale, o la minima quota possibile.

Ma l'ipotesi della omogeneità dei beni, quali appaiono dalla quantità del reddito, è *contraria alla realtà*, e perciò la teoria del sacrificio, per giungere a quell'affermazione, deve ammettere la riduzione dei beni individuali, ad esempio delle entrate, ad un'espressione omogenea, mediante la diversificazione.

Se consideriamo, poi, anche per ipotesi, l'omogeneità degli elementi che formano il secondo termine del rapporto, cioè dei bisogni, indicati con una misura convenzionale, ad esempio riferita all'uomo celibe, in un ambiente circoscritto, allora potremo affermare che a parità di bisogni individuali privati di determinate categorie, l'imposta si commisura sul primo termine, cioè sulla quantità dei beni individuali ridotti ad espressione uniforme. L'imposta allora si asside secondo gli averi, secondo la capacità contributiva del singolo, rappresentata dal valore assoluto delle sue ricchezze.

Ma anche questa seconda ipotesi è infondata e contraria alla realtà, perchè non esiste l'omogeneità dei bisogni individuali privati, nè la possibilità da parte dello Stato di riconoscerli e di ammetterli tutti. Perciò le teorie

(1) I. Shield Nicholson: *Principles of Political Economy*, 2^a ediz. 1902; vol. III, lib. V, cap. VII, §§ 6, 12.

degli averi e quella della capacità contributiva quale venne formulata dalla scuola tedesca appaiono anch'esse incomplete ed unilaterali.

Ed allora, per giungere alla detta affermazione, occorre ridurre anche i bisogni ad un'espressione omogenea.

In conclusione si rende necessario fare successivamente entrambe le ipotesi, esaminando l'entità effettiva di entrambi i termini del rapporto determinante il valore soggettivo nel ristretto senso accennato, cioè: calcolare prima gli elementi omogenei costituenti i beni individuali: ridurli ad uno stesso denominatore, supposta costante la quantità dei bisogni; poi calcolare gli elementi omogenei costituenti i principali bisogni, supposta costante la quantità dei beni; infine trovare la risultante delle due forze, approssimativamente il rapporto delle due quantità rese omogenee.

Il che significa che, in una certa misura e in senso limitato, l'imposta, mediante la diversificazione, sempre doppiamente necessaria, si fonda sugli averi e sulla capacità contributiva, e in pari tempo si commisura all'utilità finale o valore soggettivo, al sacrificio individuale. Ed i due accennati processi di diversificazione tendono allo scopo finale di attuare il principio di eguaglianza. Ed insistere nelle distinzioni teoriche accennate non ha importanza.

193. - Superflue distinzioni teoriche. — E se mai si volesse una riprova dell'inutilità teorica e pratica delle eccessive distinzioni ed astrazioni, basterebbe l'aver presente il ragionamento del Sax ⁽¹⁾. Al sesto ed ultimo capitolo della sua famosa trattazione dei principii teorici di Economia di Stato, dichiara, con tutta sicurezza, di essere giunto a completare le nostre conoscenze relative al fenomeno dei bisogni e di poter quindi *determinare con maggiore precisione l'altezza del valore, in ordine al fatto di una cessione individuale di beni per provvedere ai bisogni collettivi*. Indi soggiunge: «Messi a confronto subbietti economici privati con ugual fondo di beni, ma con diverse scale di bisogni, come si comporteranno essi di fronte ai bisogni collettivi? È facile rispondere alla domanda. Poichè presso ciascuno di essi, i bisogni collettivi si mescolano a' suoi bisogni individuali, formando un'unica scala di bisogni, e poichè, in seguito a questa diversa scala di bisogni individuali, il valore dei beni è diverso per ciascuno, non è possibile che essi spendano uguali quantità di beni per il soddisfacimento dei bisogni collettivi. Altrimenti, la partecipazione al bisogno collettivo sarebbe disuguale, il che contraddice alla natura di un bisogno *collettivo puro*: dipenderebbe dalla conformazione dei bisogni individuali il grado d'intensità col quale i diversi subbietti economici privati risentirebbero la loro parte di bisogni collettivi.... Conseguentemente da persone aventi una diversa scala di bisogni individuali si richiedono quantità disuguali di beni per gli scopi collettivi, e cioè *disuguali* in misura tale che diventino per esse di *valore eguale* ⁽²⁾ ».

(1) E. Sax: *Grundlegung der theoretischen Staatswirthschaft*, 1887, cap. VI, n. 81.

(2) Vedi in Roberto Meyer: *Die Principien der gerechten Besteuerung*, 1884, § 54, pag. 320 e seguenti una enumerazione dei momenti più importanti che portano con sè una differenza dei bisogni. Peraltro,

Se veramente l'illustre Autore avesse esposto, come sembra affermare, le direttive per stabilire una norma concreta atta a determinare il valore soggettivo dell'imposta, a determinare, non pure con precisione corrispondente alle sue premesse ed alle sue deduzioni, ma almeno in via abbastanza approssimativa, *l'altezza di valore, in ordine al fatto di una cessione individuale di beni per provvedere ai bisogni collettivi*, egli avrebbe virtualmente risolti i problemi fondamentali della scienza delle finanze, anzi avrebbe assodata la base e centuplicata l'utilità dell'economia politica e di tutte le scienze sociali. Ma purtroppo tali problemi rimangono insoluti, perchè nessuno finora ha saputo indicare in qual modo si possano obbiettivamente misurare i bisogni di un individuo da persone diverse, od in qual modo i cittadini comunicano, almeno, agli uffici fiscali il grado finale di utilità delle rispettive ricchezze, oppure per qual via tali uffici riusciranno a conoscerlo esattamente o a determinarlo con sufficiente approssimazione. Il criterio assoluto del valore soggettivo, quale determinazione individuale e privata, è dunque una mera astrazione, un'incognita indeterminabile, anche quando si ammetta che tal valore venga dai singoli sempre calcolato in modo uniforme ed esatto.

Ma neppure ciò accade, come si è accennato, perchè, anzitutto, l'ipotesi edonistica riflette bensì una realtà tipica nel carattere umano, ma non isolata, assoluta ed esclusiva; essa ammette la simultanea realtà di altre forze di varia natura che chiameremo morali, che non sono proporzionali al movente edonistico, anzi risultano difformi negl'individui e modificano nel modo più intricato il calcolo edonistico. Azioni logiche s'intrecciano con azioni non logiche, con effetti ora convergenti, ora divergenti, a loro volta modificati dalle cause che il Pareto chiama residui, derivazioni, derivati. Le azioni individuali determinano quelle statali, ma queste poi reagiscono su quelle; e non è possibile considerare i bisogni dello Stato come la media dei bisogni individuali, quali sono intesi e determinati dai singoli.

Ne consegue che presso i cittadini componenti un'associazione statale, non solo non procede in modo uniforme e costante la diretta e privata valutazione dei bisogni privati, tanto meno quella dei bisogni collettivi, ma non si scorge neppure il mezzo con cui lo Stato possa prevedere e misurare con approssimazione una scala qualsiasi di tutti i bisogni d'un individuo. Gli stessi autori che su di questa si fondano, riconoscono che i bisogni collettivi vi sono mescolati con i bisogni privati in ordine d'intensità individuale: ma trascurano poi il fatto che da questa mescolanza deriva una confusione, per la quale non si scorge più dallo stesso individuo, nè dagli altri l'esistenza reale e concreta del *bisogno collettivo puro*, su cui si fonda il vano tenta-

questa enumerazione non addita affatto, perchè non esiste, una misura sia pure approssimativa, ma uniforme, con la quale alcuno possa valutare in modo eguale ed obbiettivo i bisogni di una persona. tale enumerazione addita semplicemente la già nota e provata possibilità per gli organi statali di determinare in modo diretto, ma approssimativo, i principali bisogni che, nella media dei casi, grava un buon cittadino e che debbono essere tutelati, nell'armonico interesse dell'individuo e della Società.

tivo di ridurre l'imposta esclusivamente ad una diretta applicazione della dottrina del grado finale di utilità (n. 150, pag. 162 e n. 192, II, pag. 237).

Ciò avviene nell'imposta, come in generale nel diritto e in ogni rapporto umano. In tutte le manifestazioni della vita, l'uomo cerca il *piacere*, *ma si assoggetta* a certe forze, tra cui predomina l'autorità dello Stato e delle sue leggi. Questi due sentimenti: piacere e soggezione non sono mai divisi, ma si fondono nell'azione. Noi non conosciamo le ragioni remote psicologiche e fisiologiche di questo fatto. Dicendo che l'uomo cerca il piacere secondo la legge del minimo mezzo, diamo una spiegazione molto approssimativa ma superficiale e incompleta; però il fatto non può essere negato, e relativamente all'imposta esso significa che il cittadino non paga solo pel suo *piacere*, ma anche e ben più per *soggezione*: pel timore penale e riverenziale della Collettività organizzata. Lo Stato cerca di conciliare il piacere con la soggezione secondo l'utilità sociale, che è lo scopo di tutte le istituzioni ⁽¹⁾.

Il Sax, per dimostrare col fondamento del grado finale di utilità, un teorema che non ne dipende, cioè che *persone aventi ricchezze eguali e bisogni disuguali non possono pagare una medesima imposta*, usa la pericolosa argomentazione per assurdo. E per lui è assurda una verità di fatto sulla quale dobbiamo ancora insistere, ossia: che il bisogno *collettivo puro* non esiste presso l'individuo, e la partecipazione spontanea dei singoli ai bisogni statali è per regola disuguale; e che dipende precisamente dalla conformazione dei bisogni individuali e dal modo com'essi li sentono, il grado d'intensità col quale i diversi subbietti economici privati risentono la loro parte di bisogni collettivi.

Il bisogno collettivo pubblico dei privati non s'identifica con quello della Collettività; quest'ultimo può, ad esempio, in prevalenza tendere a beni prospettivi per le future generazioni, e l'altro tendere in prevalenza a beni attuali; il bisogno collettivo conserva costantemente per lo Stato una intensità, che pel privato diminuisce col godimento prolungato. Ma supponiamo che siavi un godimento collettivo meno soggetto a questa legge; ad esempio quello estesissimo e costosissimo dell'indipendenza nazionale: La soddisfazione di tal bisogno costa ai cittadini la più grave delle imposte: il servizio militare obbligatorio, che comprende anche il sacrificio della vita in difesa della patria. Questo bisogno possiamo ritenerlo di prim'ordine nella vita dello Stato, possiamo anche supporlo in tutti i cittadini; ma sappiamo per certo che nella loro scala di bisogni individuali occupa di rado il primo posto: prova ne sia che il servizio militare è rigorosamente obbligatorio e nessuna nazione provvede alla propria difesa mediante il servizio militare volontario e gratuito; anzi le leggi di coscrizione militare stabiliscono la più rigida e pesante delle coazioni. Ognun vede come si forma quest'apparente

(1) P. Cogliolo: *Filosofia del diritto privato*, Firenze, 1891, pagg. 36-37.

contraddizione tra l'urgenza del bisogno collettivo e l'inettitudine e rittosità individuale a soddisfarlo; contraddizione che si riscontra in tutti i campi del civile consorzio. Ciò dipende dalla stessa egoistica tendenza che determina l'edonismo: la tendenza individuale a seguire la legge del minimo mezzo. Lo stesso può ripetersi per l'imposta in denaro richiesta da una guerra d'indipendenza: pochi sono i patrioti che non tentino di sottrarsi. Ogni cittadino cerca di rigettare sugli altri il peso della comune difesa contro l'offesa straniera; godere la libertà e l'indipendenza, senza pagare la relativa imposta, è l'espressione del perfetto edonismo, il quale è di poco modificato dalla soggezione dell'individuo all'autorità di una legge morale o divina, di una pubblica opinione, e di altre simili forze morali contrarie all'egoismo. Ciò impedisce di potere affermare che nella scala dei bisogni individuali trovi sede un bisogno collettivo e vi occupi quel posto che occupa nella scala dei bisogni statali; anzi consente di affermare che il bisogno collettivo più esteso ed intenso non occupa in tutte le aziende individuali il 1° il 2° od un altro qualsiasi eguale posto, e non vi trova un posto eguale neppure il pagamento del relativo tributo. Perciò, questo ha carattere coattivo, come tutte le altre leggi.

Ed a questa coazione, più ancora che alle altre norme di diritto pubblico, i cittadini di tutti i paesi, d'ogni tempo e d'ogni classe, generalmente si ribellano, cercando di sottrarsi ai tributi con ogni mezzo, dalla frode alla violenza. La dimostrazione storica di questo fatto sarebbe qui necessaria, ma ci porterebbe troppo lungi dalla conclusione. Dobbiamo limitarci a constatare semplicemente da una parte le ovunque lamentate evasioni, generali ed imponenti, dall'altra le gravi pene che tendono a reprimerla; ed omettiamo persino la citazione della voluminosa letteratura ⁽¹⁾.

Il soggetto obbligato all'imposta da una parte dunque tenta l'evasione, cioè di sopprimere l'imposta, dall'altra tenta di trasferirla su altri soggetti, in quanto ciò sia più agevole che sopprimerla.

In particolare, la classica esposizione fatta dal Puviani delle *illusioni finanziarie* conduce, in ultima analisi, alla conclusione che i fatti comuni provano come il bisogno collettivo pubblico, analogamente a certi corpi, non si rinviene in natura allo stato semplice e puro, ma lo si trova sempre intimamente combinato con i bisogni individuali, con i quali forma, come in chimica, un prodotto essenzialmente diverso da' suoi elementi. Questo prodotto, ch'è la scala dei bisogni umani, ed in rapporto alla ricchezza individuale, ne indica il valore soggettivo o il grado finale di utilità, sulla base di circostanze reali e di circostanze illusorie, può considerarsi come il perfetto edonismo dell'uomo economico, ma non come la direttiva egoistica di un buon cittadino, il quale sappia ben classificare nel suo bilancio i beni ed i bisogni. *L'uomo economico* è anzi la negazione dell'uomo *buon cittadino*, anche per due altre ragioni.

(1) Per l'Italia v. i cenni nel n. 165 pag. 187-8.

Da una parte, i beneficii dell' azione statale realmente non sono, né possono essere eguali per tutti i cittadini, perchè non tutti sanno o possono effettivamente approfittarne in egual misura. Non sempre vi è una semplice *eguaglianza di diritto* di fronte ai benefici dell' azione dello Stato: per esempio oggi la donna, gli analfabeti sono esclusi dalla maggior parte dei pubblici uffici e dai diritti che spettano all' uomo istruito. Ma l' *eguaglianza di fatto*, poi manca sempre, anche quando vi è quella di diritto. Il figlio del lavoratore nasce in diritto eguale al figlio del possidente; ma in fatto trovasi in una condizione inferiore e lo Stato, con le sue leggi, non gli assicura un' educazione ed un' eredità come al primo. Tale disparità è non solo dipendente da necessità di cose, ma anche dipendente dal modo imperfetto onde lo Stato è organizzato e fors' anche dalla natura stessa della Società. Infine, i benefici statali non sono da tutti giustamente apprezzati: anzi talora non sono neppure identificati e conosciuti.

D' altra parte nemmeno gli effetti dei tributi sono nel loro complesso, uniformemente distribuiti; anche qui alcune ineguaglianze derivano da forza di cose, ed altre derivano da egoismo di classe; in pari tempo tali effetti non sono egualmente sentiti come tali, spesso non sono neppure bene identificati e riconosciuti da tutti i contribuenti, per errori di valutazione e di apprezzamento, come risulta dai fatti ben noti, già ricordati.

Ora queste divergenze tra la realtà e le false apparenze non sono l' eccezione ma la regola; e se talora per essere di contraria natura si elidono, spesso invece si sommano: vale a dire i singoli cittadini costruiscono privatamente una scala di bisogni fondata sull' errore, contraria ai loro veri interessi e più ancora a quelli della Collettività, priva sempre della necessaria armonia fra cotesti interessi. Il che costringe lo Stato a formare direttamente una scala immaginaria dei principali bisogni medi dei buoni cittadini, e ch' esso intende tutelare anche nell' interesse della Società; e costringe lo Stato a rendere coattiva e non volontaria l' imposta.

Essendo, dunque, evidente che la scala dei bisogni individuali in modo libero e privato costruita dall' individuo non può formare nè l' unico, nè il principale criterio di distribuzione dell' imposta, sarà facile rilevare come gli altri criteri più o meno importanti e mai del tutto trascurabili, non discendono necessariamente e in modo esclusivo dal grado finale di utilità nel senso dell' economia pura; e così dalle premesse del Sax non discende quale logica e necessaria conseguenza la sua constatazione che, « dato un reddito il quale non fluisca da una sorgente continua, che non è *fondato*, la scala dei bisogni individuali del percettore del reddito è più alta di quella di un individuo eguale avente un reddito eguale, ma continuo: perchè questo subbietto economico deve sottrarre una parte del suo reddito alla soddisfazione presente dei bisogni e riserbarla, col mezzo del risparmio, ai bisogni futuri di quei periodi di tempo, nei quali egli non sarà più in grado di procacciarsi i beni per mezzo della sua attività personale. La tassazione più alta

dei redditi *fondati*, in confronto dei *non fondati*, ha la sua ragione unica, ma completa, in questa diversità della scala dei bisogni ».

In verità, a questa conclusione l'Autore poteva logicamente giungere all'infuori della sua teoria, in modo indipendente ed anche senza i sei capitoli accennati, come vi è giunto lo Stuart Mill, con la semplice affermazione dell'eguaglianza, nel senso di proporzionalità, di sacrificio. Peraltro il Sax stesso è costretto a riconoscere l'insufficienza del suo principio, cercandone altri sussidiari, e, dopo aver fatto ricorso per ulteriori diversificazioni all'*altruismo collettivistico*, per ragioni di politica economica, massime per migliorare le condizioni economiche degli individui bisognosi, senza dare la dovuta importanza anche all'egoismo di classe, negazione del bisogno collettivo puro, conclude (§ 84) negando egli stesso la pratica applicabilità della sua teoria, col dire :

« Compito della tassazione è, in linea teoretica: prelevare, per la soddisfazione dei pubblici bisogni, dalle economie private, a seconda dello stato dei loro averi e dei loro bisogni, e quindi a seconda della loro scala di valori, quei beni, che, alla stregua di tali loro condizioni, essi hanno disponibili per quegli scopi; oppure, in linea pratica: costringere i membri del consorzio politico a coprir le spese dell'attività del consorzio stesso in corrispondenza della loro capacità contributiva, cioè in ragione della sua grandezza individuale e complessiva.... »

Ma qui la teoria contraddice la pratica; e l'Autore non ha definito la capacità contributiva; ma in sostanza, armonizzando la teoria con la pratica, si viene alla nostra conclusione più diretta e più semplice: cioè che il criterio finanziario di distribuzione dell'imposta, quindi la sua diversificazione classica, come la sua graduazione, si fonda sul *valore soggettivo delle ricchezze nel suo significato ristretto di rapporto fra tutti i beni d'un individuo ed i principali suoi bisogni riconosciuti e protetti dallo Stato*. Questo rapporto necessariamente varia in dipendenza del valore attribuito agli elementi eterogenei del primo termine, i quali vanno ridotti ad espressione uniforme, in quanto ricchezze di eguale ammontare, ma di natura, origine, condizione diversa, soddisfano in differente misura i bisogni umani; e varia altresì in dipendenza del secondo termine, cioè della massa dei bisogni individuali tutelabili dallo Stato, perchè armonizzanti con quelli della Collettività.

Inoltre, tale conclusione, come quella meno semplice e men diretta del Sax si limita alla diversificazione classica, a scopo di eguaglianza; ma sulle sue premesse dell'*altruismo collettivistico e delle ragioni speciali di politica economica*, l'Autore avrebbe dovuto formulare anche una conclusione relativa alla diversificazione in ampio senso, a scopo di disuguaglianza tributaria, anzi che d'eguaglianza. La quale ultima osservazione concerne anche il Ricca Salerno e gli altri seguaci di questa scuola. Il distinguere la distribuzione a scopo d'eguaglianza dalla distribuzione a scopo di disuguaglianza è im-

portante e necessario perchè esse, nel cercare l'utile sociale, seguono direzioni varie e spesso divergenti: la prima direttamente persegue lo scopo finanziario; la seconda persegue direttamente anche altri scopi politico-sociali. E non solo utile, ma inevitabile distinguere queste due serie di scopi.

Le distinzioni superflue sono invece unicamente quelle dirette ad isolare del tutto una teoria da un'altra affine: quella, ad esempio, del sacrificio eguale, da quella del minimo sacrificio.

L'Edgeworth, il quale fonda la diversificazione sul principio del minimo, oppure dell'eguale sacrificio⁽¹⁾, osserva opportunamente:

« Come in antico prima dell'invenzione della bussola, il pilota che guidava il timone sul corso delle stelle, non avrebbe alterato sensibilmente il corso della sua strada se avesse potuto scoprire, con l'uso del telescopio, che quello, ch'egli aveva considerato come un punto luminoso, era in realtà una stella doppia, composta di corpi lontani fra loro molti milioni di miglia; così, nello stato presente della scienza finanziaria, essendo i rapporti umani ad una così enorme distanza dai principi, la scoperta che la teoria del sacrificio comprende parecchi scopi distinti non finisce per risultare in una seria alterazione della linea di condotta indicata. Anzi, l'uso dei nostri strumenti speculativi conduce a tener presente il principio generico, nonostante la distanza e l'oscurità. »⁽²⁾

E infatti neppure la teoria del sacrificio non si discosta da quella della capacità contributiva quanto basti per renderle autonome.

Anzi, se avessimo voluto semplificare ancor più la base della diversificazione classica, avremmo potuto dire che essa si fonda sul principio che l'imposta colpisce la persona obbligata secondo la sua capacità contributiva, misurata dal suo reddito netto e disponibile e non dal reddito lordo o dal capitale; e che per aversi il reddito netto ed attualmente disponibile di una persona occorre detrarre, come spesa e passività, quanto serve a reintegrare conservare e perpetuare il capitale ed assicurarlo contro ogni rischio. Tra i capitali delle aziende, è da comprendere quello personale rappresentato dalla capacità professionale degli esercenti, che deve anch'esso venire assicurato contro ogni rischio, reintegrato, conservato, perpetuato⁽³⁾.

Occorre, allo stesso fine tener conto dell'età, del sesso, delle condizioni famigliari del contribuente; tener conto del luogo e dell'ambiente economico, politico e sociale in cui egli vive, degli scopi per cui opera, dei benefici che ritrae dal civile consorzio; perchè tutti questi fattori determinano l'uno o l'altro dei due termini del rapporto costituente il valore soggettivo

(1) F. J. Edgeworth: *The pure theory of taxation*, cap. III, nell'*Economic Journal*, VII, London, 1897 (Trad. nella *Bibl. dell'Economista*, V serie, vol. XVI, pag. 332).

(2) *Ibidem*, pag. 343.

(3) Questi concetti, che risalgono agli autori italiani e francesi del tempo della Rivoluzione, sono accolti da: Schall: *Teoria generale delle imposte* in *Biblioteca dell'Economista*, Serie III, Vol. XIV, parte I (Torino, 1912) pagg. 609-610.

Von Heckel, nel *Handwörterbuch der Staatswissenschaften* del Conrad, III Ed. (Jena 1910), voce *Einkommensteuer*.

della ricchezza, cioè determinano o l'entità, il valore di scambio, del reddito e dei servizi di cui l'obligato all'imposta dispone, oppure l'entità dei bisogni privati individuali ch'egli deve soddisfare prima dei bisogni collettivi pubblici.

194. - Diversificazione classica. — Soffermandoci ancora qui per esaminare più da vicino così il primo come il secondo termine dell'accennato rapporto, ossia la somma dei beni e i bisogni individuali, si deve specificare come la diversificazione classica si fondi sul fatto costante e immutabile che la comune unità di misura, apparentemente eguale, non indica un eguale valore effettivo delle entrate di natura diversa, che hanno origini differenti e si manifestano, si producono, circolano e si distribuiscono in condizioni disperate, o si consumano attualmente in varia proporzione, od in luoghi od a scopi diversi. E le entrate in apparenza eguali, ma di valore intrinseco disparato, meritano di esser gravate con carichi differenti, o favorite con minimi di esenzione di vario ammontare, o con moderazioni e degressioni di differente portata, o con altri mezzi non uniformi, ma graduati secondo la qualità delle ricchezze od il valore intrinseco rispettivo.

Giacchè l'uniformità del prelevamento tributario produce un risultato uniforme, se applicata a ricchezze non solo aritmeticamente eguali, ma di natura omogenea ed in pari condizioni; produce, invece, risultati necessariamente disuguali, se applicata a ricchezze numericamente eguali, ma di qualità eterogenee ed in condizioni disperate.

Ora l'ineguaglianza degli effetti dell'imposta, quando non è voluta e preordinata dal legislatore a compenso di altre opposte ineguaglianze, spontanee ed inevitabili, ma invece è interamente rimessa al capriccio del caso, od alla forza naturale delle cose, aggrava nel modo più arbitrario e rende più stridenti e insopportabili le disuguali condizioni dei possessori, genera sperequazioni di sacrificio, che possono risultare più gravose dello stesso tributo, a danno dell'eguaglianza dei cittadini di fronte ai pesi della convivenza sociale, a danno della solidità del tributo, che deve fondarsi sulla capacità contributiva dei singoli, a danno della prosperità dello Stato e della pace sociale, fondata sulla preminenza dei fini dell'azione statale e sulla proporzione tra i benefici e gli oneri ch'essa impone.

Il postulato dell'eguaglianza, viene, come si vide (n. 150), di fatto sancito nelle principali costituzioni, degli Stati moderni, le quali dispongono che tutti i cittadini debbono contribuire ai carichi dello Stato in proporzione degli averi o, per la comune interpretazione, in conformità dei loro beni materiali e personali: averi netti, beni attualmente disponibili anche pei pubblici bisogni, affinchè anche i sacrifici sieno eguali e ridotti al minimo possibile.

Per giungere praticamente a simile eguaglianza, come si accennò, occorre trovare un'espressione omogenea ed unica del valore oggettivo dei beni individuali, cioè occorre prendere come tipo unitario o di confronto il valore di una rendita capitalistica consolidata.

Come si disse (n. 116) nei tempi passati, ed anche al principio del secolo scorso, solevasi additare come la rendita perpetua più sicura e di maggior valore intrinseco quella della terra. Nè manca oggi chi sostiene che « una buona terra che renda sicuramente 10 mila lire sotto alcuni aspetti è preferibile a dei titoli di Stato che rendano altrettanto ; prima di tutto presenta una sicurezza più grande e poi non dipende da alcun arbitrio, non deve temere nè riduzioni, nè conversioni » ⁽¹⁾. Ma, oggigiorno, quest'ipotesi d'una terra che renda sicuramente 10 mila lire e sia valutata in catasto in modo fisso e perpetuo per l'estimo appunto di lire 10 mila, non è fondata. Nessun mezzo esatto di valutazione esiste per attribuire precisamente ad un terreno il reddito medio ch'esso può dare in modo sicuro e costante.

L'estimo più esatto, cioè quello catastale, dei terreni corrisponde ad una mera presunzione, di regola fondata sul reddito medio di un determinato periodo di anni: reddito medio che può, assai più facilmente della rendita pubblica, oscillare nei periodi successivi per cause locali e generali e può, anche andare del tutto perduto, per uno o più anni. La rendita annuale dei terreni è poi tanto difficile ad essere accertata quanto quella di ogni industria. E la conseguenza di ciò si è che l'estimo dei terreni, sia per occultamento dei possessori, sia pel proposito dello Stato di evitare di colpirli oltre la rendita effettiva, è sempre inferiore a quest'ultima. La rendita della terra potrebbe forse essere scelta come tipo unitario in quegli Stati in cui la rendita pubblica dello Stato o garantita dallo Stato non fosse soggetta ad imposta.

Non è il caso di scegliere come rendita unitaria neppure la rendita dei terreni edilizi, o i profitti di congiuntura, perchè sebbene essi, più o meno gratuiti, possano venir colpiti con maggior aliquota e, in pari tempo, col minor sacrificio del possessore e col minor danno dell'industria, risultano però di difficile determinazione e di carattere piuttosto eccezionale ⁽²⁾. Com'entrata unitaria è preferibile dunque scegliere una rendita capitalistica consolidata, ben definita, molto comune e precisamente accertabile, per esempio, secondo l'odierna economia, la rendita del debito pubblico dello Stato, ch'è non soltanto ben nota e accertabile, perpetua e scevra di capitale, ma anche la più sicura; onde chi la possiede vive tranquillo del domani e la gode attualmente per intero ⁽³⁾. Il valore soggettivo specifico di questa entrata è minimo, perchè da una parte essa rappresenta la massima quantità di reddito netto, dall'altra deve soddisfare la minima quantità di bisogni urgenti e dell'esistenza: ed al minimo valore soggettivo corrisponde la massima imposta. Il valore intrinseco od imponibile di questa entrata-tipo sarà, dunque, convenzionalmente eguale all'intero suo valore apparente (n. 160).

(1) F. S. Nitti; *Scienza delle Finanze*, 3ª Ediz. 1906, pag. 300.

(2) Per queste difficoltà, vedi J. Shield Nicholson, *Op. cit.*, Vol. III, Lib. V, Cap. XI, § 5. — V. anche il n. 10, VII.

(3) Notisi che la famosa questione della esenzione o meno della rendita pubblica dello Stato è uno speciale problema di *diversificazione in senso lato*. Il che riprova quale vastità ed importanza assuma quest'argomento nella Scienza, come nella politica finanziaria. — Vedasi pag. 170, nota 1.

E volerlo poi ad essa ragguagliare tutte le altre entrate, rilevammo come una rendita vitalizia quella, ad esempio, certa, ma temporanea, ottenuta mediante l'alienazione d'un fondo, differisce dall'entrata unitaria e rappresenta una ricchezza minore, perchè è lorda della quota del valor capitale del fondo ceduto: la quale non può, nè deve esser consumata, affinchè la rimanente parte (cioè gl'interessi del capitale ceduto) possa essere perpetuamente goduta, come la rendita del debito pubblico dello Stato. Perciò, la rendita vitalizia, a capitale alienato, rappresenta un reddito netto minore, e quindi, (dovendo l'imposta sul reddito esser prelevata in ragione diretta di esso e lasciar esente il capitale), ha un valore imponibile inferiore a quello attribuito alla rendita-tipo scevra di capitale oltre che perpetua e sicura; ed il valore imponibile è tanto inferiore, quanto minore è la durata della rendita temporanea: esso può persino approssimarsi a zero, se tale durata è così breve da non dar luogo ad interessi, ma a semplice restituzione di capitale.

Lo stesso può dirsi per analogia di altre rendite vitalizie.

195. - Entrate di lavoro. — Ma se l'entrata temporanea non è vitalizia, perchè fu ottenuta, non in modo certamente continuativo, ma come prodotto d'incerta ed aleatoria periodicità: cioè, deriva non dall'alienazione d'un capitale, non da diritto di eredità od altro titolo di certa durata, bensì dal lavoro personale presente di colui che la percepisce, allora egli non solo si sottomette attualmente al sacrificio della produzione, ma è costretto a risparmiare una duplice quota della sua entrata, l'una per ricostituire il capitale speso per procurarsi l'abilità personale, l'altra per assicurare la continuazione della rendita (1).

Giacchè, a prescindere dai bisogni d'una famiglia, il salario del lavoro di un celibe comprende tre parti: la prima rappresenta l'entrata destinata al consumo immediato e quindi imponibile; la seconda rappresenta il fondo di reintegrazione del capitale impiegato nella persona del contribuente per alzarlo, educarlo e procurargli l'abilità professionale, che lentamente ma progressivamente si esaurisce; la terza, infine, rappresenta il fondo di previdenza cioè il capitale da risparmiare nei casi di malattie, mancanza di lavoro, o disgrazie.

Si è rilevato come le più costanti e profonde divergenze nel valore intrinseco delle varie entrate sono causate dal fatto comune a tutti i paesi ed in tutti i tempi, che quelle derivanti dal lavoro, nell'esercizio delle professioni libere, industriali, commerciali e degl'impieghi, per essere ragguagliate alla rendita capitalistica pura, ad esempio alla rendita dello Stato, perpetua e sicura, debbono essere depurate, non solo dalle spese di produzione e dalle passività inerenti, le quali sono sempre escluse dal calcolo dell'imposta, ma

(1) Tangorra: *Trattato* citato, Vol. I, Pag. 729 (Milano 1915); Vocke: *Die Abgaben, Auflagen, etc.* (Stuttgart, 1887) pagg. 46+ e seg., che attinsero ai citati autori inglesi e italiani.

benanche da vari elementi incostanti e precari, e da quelli che rappresentano i capitali investiti nella persona dell'esercente, cioè le spese d'istruzione, educazione e tirocinio professionale. La temporaneità e i rischi di tali proventi ne diminuiscono il valore; e le quote dei capitali personali che vi sono comprese « si rinnovano ad ogni generazione e vogliono essere trattate a guisa di fondo conservativo delle capacità, onde si perpetuano, nel mondo economico, le professioni, le industrie e i commerci » (1).

L'imposta per essere eguale, non deve intaccare questi capitali personali e quegli elementi precari, che nelle rendite capitalistiche perpetue e sicure non sono affatto toccati.

Una persona, la quale non ha per sorgente di reddito che il proprio lavoro, dal quale ricava quanto è necessario per vivere, può essere impotente affatto ad accrescerlo, quando le si richiede un'imposta; mentre altra persona con un reddito eguale ricavato però da un capitale, può sempre lavorare in caso di bisogno, per aumentare la propria entrata e può, quindi, meglio sostenere il peso dell'imposizione. Così la persona, il cui reddito, sia pure elevato di lire 5000 al disopra del necessario per l'esistenza, però deriva dall'esercizio di qualche arte o professione, ad apprendere la quale ha dovuto spendere danaro, non trovasi nelle favorevoli condizioni d'un possessore di rendita pubblica, che ne ricavi un reddito eguale; perchè il reddito professionale è destinato a cessare interamente quando il professionista non potrà più praticare l'arte sua, mentre al possessore della rendita di Stato rimane sempre un capitale che gli assicura l'avvenire. Quest'ultimo, in fine, oltre al poter sempre disporre del proprio lavoro per aumentare le proprie entrate, non deve premunirsi dai rischi del lavoro, dalle alce dei salari, nè dalle infermità e dalla vecchiaia.

Ciò dicasi del celibe. Se poi consideriamo, com'è sempre necessario, anche la condizione di un lavoratore che debba pensare ai bisogni della famiglia in caso di morte, si osserva che s'egli non fece dei risparmi, la sua morte rovina economicamente i figli; mentre la morte del proprietario ne arricchisce i figli. Il capitalista può soddisfare questo grande bisogno di un padre di famiglia ch'è il provvedere all'avvenire dei propri figli (2). *Se v'ha una parte di reddito nazionale cui il fisco non debba, dunque, attingere se non con precauzione, per timore d'intaccare quella ch'è necessaria a farlo rinascere, è senza dubbio il salario, o il reddito di tutti coloro che vivono del proprio lavoro. Questo reddito dev'essere consumato dagli operai, ma soltanto per mantenere sè stessi, che sono il capitale vivente della nazione* (3).

Coloro stessi i quali per troppa rigidità di formule e semplicità di

(1) M. Pescatore: *La logica delle imposte*; pag. 276: in ciò conforme al Sismondi, *op. cit.*, I, *cit.*

(2) G. S. Eisdell: *Trattato sull'industria delle Nazioni*, nella Bibl. dell'Economista, I Serie, vol. III, pag. 560.

(3) Sismondi de Sismondi, *Op. cit.*, I, *cit.*

definizioni o vaghezza di costruzioni sistematiche, ritengono che l'uomo non rappresenta un prezioso capitale vivente, e che perciò, la quantità di ricchezza impiegata nell'allevamento dell'uomo non possa assolutamente considerarsi come risparmio, ma soggetto all'imposta quale reddito consumato, ammettono tuttavia che « l'imposta sul reddito colpisca soltanto le spese di allevamento compiute dai redditori, e che perciò le spese di allevamento dei figli degli operai ne vanno completamente illese » (1). Con ciò la diversificazione non sarebbe esclusa, ma accresciuta.

Peraltro, se non vogliamo alterare, per comodità dialettica, la complessa e complicata realtà dei fatti umani, non possiamo disconoscere che l'uomo racchiude nella sua persona oltrechè il pensiero e la coscienza, anche le qualità tutte di un animale da lavoro; oltrechè il soggetto egli è uno degli strumenti, ed il più importante e perfetto, della produzione; possessore dei capitali, è ad un tempo il più utile e il più nobile dei capitali, il più necessario e il più deperibile nella produzione delle ricchezze.

Rimontano agli albori della presente civiltà le attuali condizioni sociali, per cui le persone non aventi altro reddito se non quello derivante dal loro lavoro, si trovano, per ciò che riguarda la necessità di fare risparmi, in una condizione tanto inferiore a quella in cui si trovano coloro che hanno redditi patrimoniali e consolidati. *Ogni persona la quale ha un'entrata di lavoro, ripete l'Helferich, può e deve metterne in serbo tanta parte, quanta, con gl'interessi, basti per assicurare a' suoi figli la continuazione di una vita economica indipendente e per assicurare ai figli deficienti di capacità acquisitive i mezzi necessari alla vita.* Egli ha il dovere di assicurarsi non solo contro le disgrazie accidentali e per la vecchiaia, per i casi di mancanza di lavoro, malattie ed altri disgraziati eventi cui, spesso, ed almeno in parte provvedono gl'istituti di assicurazione, mediante i pagamenti di premi, che la legge d'imposta deduce dal reddito imponibile quali spese necessarie, ma benanche contro tutti gli altri rischi, come i casi di sciopero, le crisi economiche e tutti gli altri casi di necessità del risparmio e d'impossibilità dell'assicurazione, di disoccupazione, o di scemamento del salario: rischi cui si provvede altrimenti che con le assicurazioni. *Lo stanziamento di un fondo di reintegrazione e di previdenza per chi vive del proprio lavoro è tanto necessaria, quanto la spesa per vivere durante il lavoro medesimo. Non può dirsi altrettanto per chi vive con le proprie rendite patrimoniali, poichè egli ha il vantaggio, in confronto del lavoratore, di poter sempre contare sull'entrate di domani* (2).

Ecco perchè, indipendentemente o, per lo meno, a complemento della detrazione dalle entrate di lavoro, dei premi pagati per l'assicurazione e

(1) A. Loria: *Sul' nozione di reddito imponibile*, nella *Riforma Sociale*. 1913, fasc. I, pag. 7.

(2) G. A. R. Helferich: *Teoria generale delle imposte*, nel *Manuale di Economia Politica* del Schönborg, Vol. IV, Parte I, Pag. 366. Egli però, come il Pescatore, è contrario alla diversificazione, per ragioni pratiche, che fra poco nuovamente confuteremo. Wagner: *Scienza delle Finanze*: 2ª Ed § 428.

che la legge d'imposta sul reddito deve sempre escludere dal reddito, quali vere e proprie passività personali, la legge stessa deve, per tutti i rimanenti pesi e rischi, attribuire al residuo ammontare delle entrate di lavoro un valore imponibile inferiore a quello attribuito alle entrate capitalistiche (n. 223) ed inferiore anche al valore imponibile attribuito alle rendite vitalizie, che benchè temporanee, sono però certe.

Si possono compendiare le precedenti osservazioni coll'esempio pratico di un professionista, ch'esclusivamente dal proprio lavoro ritrae l'annua entrata di L. 10000. Questa non può esser colpita per intero, al pari della rendita pubblica dello Stato, per tre circostanze specifiche in ogni *entrata di puro lavoro*.

1) Il contribuente investì, nella propria educazione professionale, un capitale di L. 50000, che, fuso nella sua persona fisica, si estinguerà insieme con la sua capacità di lavoro. Se, per ipotesi, questa dura 25 anni, egli deve annualmente reintegrare una quota di capitale speso di L. 2000, prelevandola dall'entrata di L. 10000, che perciò si riduce a L. 8000.

2) Ma la continuazione dell'entrata durante i 25 anni non è sicura, anzi può mancare facilmente per crisi economiche, difetto di lavoro, concorrenza, malattie, infortunii, vecchiaia, morte prematura. L'assicurazione contro tutti questi rischi importerà un premio annuo che nella media sarà superiore ad $\frac{1}{4}$ dell'entrata, ma che per semplicità possiamo ritenere di L. 2500; con questa spesa il professionista si sarà assicurata, durante i 25 anni, la residua entrata di L. 5500.

3) Ma neppure con ciò il lavoratore che ha due o tre figli ⁽¹⁾ si trova nelle buone condizioni famigliari del possidente con egual numero di figli. Mentre quest'ultimo lascerà loro un capitale di L. 250000, corrispondente alla rendita perpetua di L. 10000, il lavoratore morendo, non lascerà ai propri figli forse neppure il capitale di L. 50000 necessario per educare uno solo di essi. S'egli vorrà, com'è suo diritto e suo dovere, sua naturale aspirazione e nobile proposito, assicurare ai propri figli un'entrata di L. 5500, almeno sino alla loro maggiore età, dovrà pagare un premio annuo che, in media, non sarà inferiore alle L. 1500. E di conseguenza la sua entrata si ridurrà, al massimo, a nette e disponibili L. 4000, cioè ai $\frac{4}{10}$ dell'entrata effettiva di L. 10000: ond'è giusto che questa sia imposta soltanto per $\frac{4}{10}$, mentre la rendita dello Stato viene imposta per intero.

E con ciò non ancora si sarà parificata del tutto la condizione dei due contribuenti; rimarrà sempre preferibile, sotto il riguardo economico, quella del possidente; ma la differenza non sarà inasprita in modo artificiale dall'imposta. Tale conclusione è rafforzata da altre circostanze meritevoli di considerazione, in base ai principii esposti.

4) Mentre nel professionista il capitale s'identifica nella sua persona

(1) Si considera un piccolo e normale numero di figli, perchè per un numero maggiore l'imposta viene ridotta mediante detrazioni proporzionate al numero di figli ch'eccede quello normale.

ed a questa unicamente si limita la protezione e i vari benefici dello Stato, nel possidente, invece, i beni materiali sono distinti dalla sua persona e profitano di una separata protezione sociale. Concedasi pure che la libertà, l'integrità personale, l'incremento civile e morale siano tutelati e promossi così nella persona del capitalista come in quella del lavoratore; ma in favore del possidente lo Stato protegge anche il diritto di proprietà, e non solo ne assicura la conservazione, ma ne promuove anche l'incremento e lo sviluppo, mediante spese per opere pubbliche, protezione doganale, trattati di commercio. Molte spese che lo Stato fa in via generale per tutti i cittadini, ridondano a maggior beneficio dei possidenti, perchè lo sviluppo della popolazione, l'istruzione dei lavoratori e simili producono una maggiore e migliore offerta di mano d'opera e lo stesso aumento dei salari produce maggior consumo ed aumento del prezzo dei prodotti del capitale.

Ciò si verifica tanto più facilmente in quanto le spese pubbliche sono oggi deliberate sotto l'influenza delle classi capitalistiche dominanti; ed i tributi vengono commisurati non tanto ai bisogni dell'universalità dei cittadini quanto ai bisogni di quelle classi. Infatti, nei Parlamenti predominano i rappresentanti di una classe ch'è oggi quella capitalistica, ed essi non possono rappresentare gl'interessi di tutte le classi; l'egoismo di classe forma la regola e non l'eccezione, come ritiene il Sax ⁽¹⁾. Tale è anche il pensiero del Loria e del Gumplovitz, del Puviani e del Murray. Nonostante l'affermarsi sempre più deciso della democrazia, i maggiori benefici morali e materiali dello Stato sono riservati al capitale, e perciò esso deve contribuire più fortemente del lavoro ai pesi della convivenza sociale.

Ciò si riferisce all'intero sistema tributario; ma, in particolare, anche le imposte, sebbene non precisamente commisurabili al prezzo dei servizi resi al singolo, debbono tendere nondimeno a colpire le classi sociali in ragione diretta e non inversa dei benefici goduti, affinchè quelle risentano un eguale sacrificio tributario.

5) Questo stesso principio conduce a gravar meno le entrate stentatamente guadagnate, in confronto di quelle gratuite, ottenute senza sacrificio di produzione.

6) In pari tempo il principio della capacità contributiva, che nel senso ristretto accennato, armonizza con quello del sacrificio, conduce a gravar meno l'entrata del lavoratore, perchè una più forte quota di essa deve servire al suo mantenimento, per rinnovare la molta energia spesa nella produzione: per coltivare e perfezionare l'attitudine al lavoro. Le spese di mantenimento del professionista devono, quindi, essere protette e incoraggiate; mentre non devono essere fomentati i consumi improduttivi e disordinati dell'ozioso gaudente.

7) Infine le imposte in servizi gravando per necessità tecniche più

(1) Zorli Prof. A.: *La scienza dei tributi in rapporto alle recenti teorie economiche*; Bologna, 1889, pagg. 72-73.

i lavoratori che non i capitalisti, l'imposta in denaro deve produrre un effetto opposto, per ristabilire l'eguaglianza del peso complessivo⁽¹⁾.

Più semplicemente si può concludere che il salario del lavoro sopporta l'imposta minima avendo un valore soggettivo specifico massimo, in quanto rappresenta una ricchezza minore di tutte le altre entrate e in pari tempo deve soddisfare a bisogni urgenti maggiori.

196. - Rendite capitalistiche. — Ma fra le stesse rendite capitalistiche è riconosciuta una differenza di valore imponibile, dipendente dal grado di durata e di sicurezza dell'impiego. Il reddito netto e disponibile, ossia l'annua somma residuale di entrate, derivanti da forza produttiva insita nell'azienda individuale e che, fatte tutte le deduzioni, può spendersi liberamente, senza incorrere nel rischio di diminuire il patrimonio già posseduto o la futura produzione,⁽²⁾ è il solo che per essere uniforme al valore soggettivo della ricchezza, può determinare in modo uniforme, ad un tempo e i mezzi di contribuire e il sacrificio relativo; ma la grandezza di tal reddito disponibile nelle varie specie di proprietà è diverso e non è in proporzione dei redditi lordi ricavati da esse.

In altre parole, le entrate capitalistiche non hanno tutte eguale valore soggettivo specifico, perchè non rappresentano ricchezze eguali, e in pari tempo devono soddisfare bisogni disuguali.

Per esempio, per quanto le terre affittate e concesse in enfiteusi, quelle migliorate e quelle incolte richiedano differenti deduzioni che possono giustificare una diversificazione fra terre dissimili, pure si possono far poche deduzioni dalla rendita di un terreno ch'è meno alta, ma più costante delle altre rendite capitalistiche, tranne la rendita pubblica. In quella non vi sono nè risparmi, nè assicurazioni, perchè ogni podere ha sempre il suo affittuario e si è esposti a poche perdite per la sua insolvibilità.

La rendita di una casa, al contrario, più elevata, ma più oscillante e deteriorabile, non solo va soggetta alle deduzioni ordinarie motivate dalle riparazioni, assicurazioni, sfitti, e deperimento naturale; ma deriva da una proprietà meno durevole: la casa col tempo diventa vecchia e di poco valore e deve alfine rifabbricarsi; o la situazione in cui è posta, col tempo, col

(1) Sulla necessità di considerare nel loro complesso le imposte in servizi e quelle pecuniarie e tener conto della loro pressione totale anzichè ragionar separatamente dell'eguaglianza di ciascuna di esse, occorre d'insistere, perchè coloro stessi che, come il Marescotti, non trascurano nessuna delle due forme d'imposizione, ammettono che il servizio militare sia eguale per tutti, essendo tutti i cittadini eguali per rispetto ai diritti personali; ma non tengono poi conto degli effetti disuguali di tale capitazione, nè cercano di compensarli mediante la diversificazione dell'imposta in denaro. Questa diversificazione è dal Marescotti ammessa esclusivamente per altre ragioni. (Prof. Angelo Marescotti: *I tributi*, note; Milano, 1872, pag. 4).

(2) Sembra questa la definizione del reddito più accettabile per gli effetti dell'imposta ed accolta, in sostanza, anche in una pregevole ricostruzione critica del Prof. Giuseppe Prato (*Di alcune recenti teorie sul capitale e sul reddito, etc.*, negli Scritti giuridici dedicati ed offerti a Giampaolo Chironi; Tonno, 1915; pagg. 195 e seg.). Se dall'intera sostanza già posseduta dal contribuente all'inizio della gestione, si deduce il *reddito disponibile* così determinato alla fine della gestione, la differenza che ne risulta rappresenta il *capitale*. Questo, come osserva il Prato, non si può altrimenti definire in via assoluta. Vedasi in proposito, oltre le opere citate: I. Fisher: *The nature of capital and income*, New York, 1906; A. Landry: *L'intérêt du capital*, Parigi, 1904; U. Ricci: *Il capitale*, Torino, 1910.

cambiamento di strade e di commerci, può essere meno eleggibile. Le case differenti, richiedono eziandio, differenti spese di riparazione ed altre anticipazioni; dipendendo ciò dalla solidità con cui si sono costruite, dalla loro situazione, ecc. Il fastidio e la spesa per riscuotere le rendite variano anch'essi.

Anche i possessori di capitali mobiliari, quando mutuano denaro a frutto alquanto elevato senza solide garanzie, devono andar soggetti talvolta a gravi perdite coi fallimenti dei loro clienti, mentre i mutui ben garantiti fruttano di meno. Il rischio dev'essere in alcuni casi maggiore che in altri, e non potrebbero essere stabiliti criteri precisi sulle deduzioni da farsi dal reddito in tali casi. Però un criterio generale ed approssimativo dev'essere stabilito prima di valutare la cifra del reddito netto *costante e disponibile* di un capitalista, per potere concretamente determinare la sua capacità contributiva in paragone di quella degli altri proprietari.

L'imporre in modo eguale queste varie entrate perchè sono tutte capitalistiche sarebbe ingiusto, dato che esse hanno differenti valori intrinseci, specialmente per il vario grado di sicurezza.

Il reddito è cospicuo talvolta perchè il rischio è immenso, o la proprietà non è durevole; ma non vi è alcun vantaggio di più, in complesso, nell'aver quella specie di proprietà piuttosto che altre che danno un compenso minore, perchè il forte rischio e la minor durata controbilanciano il reddito più elevato che si ottiene per un po' di tempo. ⁽¹⁾

Sotto tale aspetto, come sotto gli altri aspetti già accennati, le distinzioni importanti potrebbero esser molte, e non poche ne abbiám viste, in varie leggi; ma naturalmente il legislatore deve limitarsi a segnare a grandi linee le differenze più profonde fra grandi aggruppamenti di redditi; e distinguere, anzitutto, le rendite capitalistiche garantite in modo speciale dallo Stato, dalle Provincie, dai Comuni, cioè la *rendita-tipo* imponibile per intero da tutte le altre rendite. Indi può distinguere queste ultime in rendite puramente capitalistiche, ma meno sicure della rendita-tipo; in rendite del puro lavoro; e in rendite miste, in cui concorrono il capitale e l'opera dell'uomo; può suddividere in varie categorie le entrate del solo capitale, del solo lavoro o miste, secondo vari criteri: tra cui la misura in cui esse sfuggono, in parte, ad un rigoroso accertamento, od all'incidenza dell'imposta, mediante l'evasione e la ripercussione.

E tali diversità di misura valgono per distribuire come si è detto, l'imposta secondo il valore soggettivo specifico e secondo la capacità contributiva, e per causare in pari tempo a tutti i contribuenti il sacrificio minimo, eguale o proporzionato: ciò ch'è l'obbiettivo della diversificazione classica o in senso ristretto.

197. - Fondamento della diversificazione lata. — Ma con

(1) G. S. Eisdell, *Op. cit.*, pagg. 561-2,

l'accennata giustificazione della diversificazione classica: cioè con la teoria del sacrificio e della capacità contributiva, non si potrebbe spiegare completamente la diversificazione in senso largo, onde si verrebbe ad illuminare un solo aspetto di un fenomeno complesso. Dobbiamo cercare la spiegazione sintetica di questo fenomeno risalendo all'accennato fondamento comune, cui si riconnette la valutazione statale del valore soggettivo delle ricchezze individuali: cioè che la finanza pubblica deve favorire e non ostacolare la produzione del reddito, fonte perenne dell'imposta, e deve conciliare gli interessi individuali con quelli della Collettività, escogitando i mezzi pecuniari per promuovere l'incremento economico, civile e morale, in una parola la felicità degli amministrati. A tale scopo, e con simile direttiva, lo Stato preleva e spende l'imposta, ed al medesimo scopo e con eguale direttiva può anche rinunciare di prelevarla, in tutto o in parte, in favore di alcune persone o classi di persone, o di aziende, o di ricchezze.

Lo Stato può persino imporre dazi in profitto diretto di alcune classi industriali o possidenti.

Che l'imposta, risultante dei fatti sociali, a sua volta produca degli effetti economici, politici e sociali è un fatto nel dominio della scienza, che ne studia le leggi molto complesse e intrigate, e del legislatore che se ne avvale per promuovere, fin dove è possibile, gli effetti benefici ed indirizzarli ai fini dello Stato e per evitare od attenuare gli effetti nocivi. Questo compito, che dallo Stato non può essere, nè viene mai del tutto trascurato in nessun tributo, anzi, talora ne forma lo scopo unico e diretto, e deve costituire ed infatti costituisce sempre una direttiva generale del sistema tributario, è l'oggetto proprio della diversificazione lata.

La quale tende, dunque, prevalentemente ad attuare casi eccezionali di disuguaglianza tributaria e non contraddice l'accolta definizione dell'imposta (n. 189, VIII), anzi la conferma e la spiega; nè contraddice il principio regolatore dell'imposta: consistente nel rapporto tra la ricchezza e quella parte dei bisogni del singolo che lo Stato giudica più urgenti. Appunto nel giudicare tali bisogni e porli in armonia coi bisogni della collettività lo Stato può pervenire a formulare valori soggettivi disuguali.

La diversificazione in senso lato può avere, peraltro, ed ha anche uno scopo di eguaglianza fiscale, cioè quello di compensare il carico eccessivo di un'imposta singola sopra una determinata classe di persone, mediante la minore tassazione della stessa classe di persone con altra imposta singola: in modo che l'uniformità del carico risulti dal complesso del sistema tributario. Siamo qui ancora nel campo dell'eguaglianza, come nella diversificazione classica.

Rispetto alla quale, la diversificazione in senso lato ha, in più, dunque, un importantissimo scopo politico-sociale, cioè quello di attuare direttamente i fini essenziali dello Stato; mediante la violazione parziale del principio dell'eguaglianza tributaria. Non solo le imposte, ma anche i benefici

che lo Stato col loro mezzo elargisce non sono sempre distribuiti egualmente fra tutti i cittadini: si ha il fenomeno che il Sax chiama altruismo collettivistico, ma che più spesso si estende assai oltre quel campo ed assume l'aspetto di egoismo di classe, di regione, di razza. Il che è facilitato da quel complesso di errori di apprezzamento così sul beneficio, come sulla penosità delle imposte, efficacemente riassunto dal Puviani nella sua classica *teoria delle illusioni finanziarie*.

« L'errore, la menzogna — conclude il Puviani⁽¹⁾ — s'intrecciano passo passo per tutta l'imposizione dei ricchi, ma a *beneficio* di costoro; l'errore, la menzogna s'intrecciano passo passo in tutta l'imposizione dei poveri, ma a *detrimento* di questi.

Tutto ciò (§§ 65-68) spiega la cedevolezza degli averi degli operai ai vigorosi colpi di vanga del finanziere e spiega altresì come coi sistemi d'imposte, che la pratica costruì lungo i secoli, sorgano automaticamente certe resistenze nell'opinione pubblica contro una politica finanziaria, imparziale ed equilibrata e contro una giusta distribuzione dei servizi pubblici fra le varie classi sociali.

Così la teoria dell'illusione concorre a chiarire il grandioso fenomeno della sistematica ingiustizia nella distribuzione dei tributi e dei servizi pubblici ed a porlo in armonia coi bisogni edonistici del genere umano.

L'accozzaglia d'imposte, che le età precedenti al sorgere della scienza economica e della scienza finanziaria ci ha trasmessi, riesce abbastanza bene a compiere un'opera talmente audace, che a prima vista sarebbe apparsa una follia; riesce a risolvere il più difficile problema, che il genio degli spogliatori avesse mai osato di concepire: quello cioè di persuadere tutti quanti che coloro, che più hanno e meno sono colpiti dai tributi, non potrebbero senza iniquità essere ulteriormente aggravati e che le compiacenze del fisco sono rivolte ai meschini, più crudelmente spogliati. Quei tributi, che si soglion considerare come il prodotto di una cieca brutalità, del capriccio del despota o di una classe soverchiatrice, come qualcosa di disordinato, d'irrazionale, appaiono invece all'attento osservatore come una diabolica costruzione, equilibrata ed incorporante uno spirito arcano, che la scienza infine disvela. Il genio dell'uomo politico, l'istinto di classe, la prudenza degli spogliatori, l'insofferenza degli spogliati condussero, da un lato, alla scelta ed al mantenimento degli spediendi fiscali, meglio atti ad attuare i disegni dei Governi, e, da un altro canto ad evitare od a rimuovere quei tributi che eccitavano più fiere e durevoli resistenze...».

Ora questi fenomeni esisterono ed esisteranno sempre; per quanto possano mutare di aspetto, non ne mutano però la sostanza e gli effetti; onde la scienza delle finanze deve tenerne conto quando studia la diversificazione tributaria.

(1) Prof. Amilcare Puviani: *Teoria dell'illusione finanziaria*, (Milano, 1903) pagg. 251-2.

« Oggi — osserva il Murray⁽¹⁾ — mentre le parti della forza e della violenza perdono importanza nella commedia della prevalenza politica, vi assumono atteggiamento protagonisti i sistemi pacifici di dominio, basati sull'inganno, sulla persuasione e più sui reciproci, molteplici e intrecciati interessi... così nella determinazione dei bisogni pubblici, come nel procacciamento del *quantum*, e nella sua erogazione. »

Perciò la teoria delle imposte, che voglia assumere il criterio di distribuzione del valore soggettivo e tendere all'eguaglianza del sacrificio deve considerare insieme l'imposta in denaro e in servizi o limitazioni dell'attività individuale, contrapponendola alla massa dei benefici che il singolo riceve dall'azione statale.

In questo argomento non possiamo addentrarci senza invadere il campo della politica e della sociologia, della morale e del diritto. Dobbiamo però insistere sul carattere storico dell'imposta, cioè sul risultato storico come elemento di riprova sperimentale.

« La storia di tutti i popoli — dice il Fournier de Flaix⁽²⁾ — non lascia a questo riguardo alcun dubbio. In realtà, l'imposta è stata riscossa dal corpo sociale ed anche tra i popoli, gli stati, le razze.

Quindi essa non è più soltanto un prelevamento a profitto dello Stato, qualunque sia la forma dello Stato, ma benanche a profitto di altre forze: società, privati, stati, nazioni, razze.

L'imposta riveste allora un altro carattere. Il sacrificio ch'essa esige è più rigoroso; essa ne aumenta il peso, ne accresce le ineguaglianze naturali, modifica la distribuzione delle ricchezze; cambia, ed aggrava le condizioni dell'incidenza; è necessariamente una causa di perturbazione nelle ripercussioni economiche dei sistemi fiscali dei popoli e fra i popoli.

Se l'imposta ha questo carattere arbitrario, s'essa è stata per lungo tempo una violenza, una spogliazione, s'essa è ancora talvolta un'estorsione, se il libero consentimento è stato bene spesso estraneo alla sua concessione, s'essa profitto e profitta ad interessi diversi da quelli generali; s'essa è stata e rimane talvolta un trasferimento di ricchezza da classe a classe e da nazione a nazione; se l'imposta ebbe sino al presente, ed ha ancora rarissimamente per principio l'eguaglianza di sacrificio sognata dallo Stuart Mill, la ponderazione attestata da Adamo Smith, la modesta domanda annuale del Rossi, la destinazione superiore di H. Passy, bisogna ben riconoscere l'insufficienza delle definizioni che ne sono state date... L'imposta è un prelevamento sui loro beni che i privati furono o sono costretti a subire, sotto diverse forme ed a diverse epoche, fisse o periodiche, sia a profitto dello Stato, sia o profitto delle altre forze o degli altri membri della nazione o degli altri popoli e Stati ».

Possiamo ammettere che tale definizione sotto l'aspetto di una costru-

(1) R. A. Murray: *Principii fondamentali della Scienza pura delle finanze*, (Firenze, 1914) pag. 69.

(2) E. Fournier de Flaix: *L'impôt dans les diverses civilisations*, Parigi, 1897, pag. VII.

zione teorica sarebbe unilaterale, perchè fondata sopra un troppo ristretto limite dei fini dello Stato, possiamo ammettere anche che tale definizione concerne più la storia e la sociologia che non la scienza pura delle finanze; ma dobbiam pure riconoscere ch'essa completa la definizione da noi accolta (n. 192, I) considerando come la scienza pura non possa, senza cadere in una vuota astrazione, prescindere dalla storia, dalla realtà dei fatti sociali, di cui l'imposta è la risultante, quindi non possa trascurare nessuno degli scopi preordinati e voluti, nessuno degli effetti spontanei ed inevitabili, politici, economici e sociali derivanti dalla differenziazione effettiva del carico tributario sulle varie classi di contribuenti.

La scienza delle finanze, in fine, non può trascurare l'importanza che tutti i sociologi concordemente riconoscono all'imposta come strumento di riforme sociali. « L'imposta — dice il Compté⁽¹⁾ — associa realmente il pubblico ad ogni fortuna particolare; e il cammino generale della civiltà, lungi dal diminuire questa partecipazione, l'aumenta continuamente, soprattutto presso i moderni, sviluppando di più il legame di ciascuno con tutti ». Diventa quindi sempre più difficile isolare la scienza delle finanze dalla politica, dal diritto, dalla morale, dalle forze sociali: le quali tutte agiscono e reagiscono di fronte alla distribuzione dell'imposta.

In conclusione, il legislatore, con la *diversificazione lata* raggiunge gli scopi variabili secondo le condizioni di ambiente e secondo le direttive politiche e sociali in cui opera la finanza, ma immancabili non solo sotto l'aspetto storico, perchè di fatto prevalgono nei governi forze che operano in tal senso, ma anche sotto l'aspetto teorico, perchè dipendenti dall'essenza del compito dello Stato, dalla ragione stessa per cui l'imposta è prelevata. Sotto questo aspetto, Giacomo Mill opinava che la diversificazione fosse una questione di politica generale, piuttosto che di economia politica⁽²⁾; ma giova ripetere che tale questione rientra, come fenomeno costante ed universale, anche nella scienza pura delle finanze, s'essa vuole avere un indirizzo sperimentale e non utopistico, ed offrire conclusioni fondate ed utili.

Si è già stabilito come in forza del principio che distribuisce l'imposta secondo il *valore soggettivo specifico* delle ricchezze, quindi in base alla capacità contributiva ed al sacrificio, lo Stato tien conto di tutte le ricchezze del singolo in rapporto ai principali suoi bisogni, che lo Stato medesimo determina, cercando la linea di coincidenza dell'interesse individuale e di quello della Società.

Questo stesso criterio, che giustifica la diversificazione classica, giustifica in pari tempo la diversificazione lata.

Infatti, nel determinare i bisogni individuali che devono essere tutelati o per lo meno rispettati dall'imposta, lo Stato è coerente a sè stesso e per

(1) *Audus o Compté: Système de politique positive, ou traité de Sociologie*, vol. I, pag. 155 (4^a Ediz., Parigi 1910).

(2) Giacomo Mill: *Elements of Political Economy*, 1822, cap. IV, sez. VIII.

la stessa ragione per cui preleva dalle ricchezze di tutti una quota eccedente i principali loro bisogni privati per destinarla a vantaggio di determinate industrie, ad esempio dell'agricoltura, nell'interesse generale, per quella medesima ragione esenta od aggrava di meno gli agricoltori, in determinate circostanze concede premi di esportazione di manufatti e concede l'esenzione da dazi doganali sulle materie prime ed aggrava i dazi d'importazione sugli stessi manufatti.

Lo Stato spende parte del tributo per il rimboschimento e perciò nel distribuire l'imposta favorisce i possessori di boschi. Lo Stato cerca spendendo ingenti somme di promuovere lo sviluppo delle classi lavoratrici, l'igiene dei loro consumi, delle loro abitazioni, la loro educazione ed istruzione, per tal motivo appunto esenta da imposta entro certi limiti l'opera manuale, certi oggetti di consumo, le abitazioni, gl'istituti d'istruzione. Se lo Stato non attuasse la diversificazione lata aggravando meno quei singoli, per i cui bisogni spende una parte dell'imposta, contraddirebbe sè stesso, disfacendo con l'eguaglianza tributaria ciò che ha conseguito con una disuguale erogazione del gettito dell'imposta: ciò che sarebbe assurdo. La diversificazione lata tende ad evitare questo assurdo; quando non cerca come si accennò, di stabilire l'eguaglianza del peso nel sistema tributario, compensando la diversificazione spontanea e non desiderabile di un'imposta, con altra diversificazione preordinata in senso opposto.

Per tal modo, da una parte, il legislatore, nel calcolare il valore imponibile di ciascuna entrata, pon mente — come dice lo Stuart Mill — alla sua relazione con i medi bisogni della vita reale dell'individuo, ossia alla qualità, oltre che alla quantità, del reddito: e ciò tanto se istituisce l'imposta singola sul prodotto, o un'imposta generale o un sistema d'imposte sui prodotti o sui redditi, quanto se istituisce un'imposta personale sul reddito complessivo; o se infine determina l'indirizzo del sistema tributario nel suo complesso; d'altra parte, il legislatore si preoccupa, nell'imposizione, di favorire, od almeno di non ostacolare certi fini statali collegati o premianti a quelli finanziari, d'indole economica politica o sociale.

Ecco, in riassunto, le linee principali della

Diversificazione dei carichi tributari:

SEDE:	Imposte dirette	singole: a) comuni, b) speciali, c) servigi. plurime, complesive: a) principali; b) complementari.
		Imposte indirette; Tasse; Sistema tributario.

ORIGINE e MEZZI:	diversificazione preordinata	intrinseca	categorie di ricchezze distinzione di aliquote proporzionali, degressive, progressive.
			esenzioni totali: a) temporanee, b) permanenti del minimo reddito, riduzioni generiche d' imposta.
FORMA	spontanea	estrinseca	a) sovrapposizione b) sistema tributario.
			ripercussione a) attiva, b) passiva.
			elisione: a) valutazione, b) durata.
FORMA	occulta	palese	

CONTENUTO E SCOPO	obiettivo	classico: (redditi)	del lavoro: a) salari, onorari, b) stipendi pubblici o privati
			del capitale: a) di congiuntura, b) garantiti.
			c) ordinarî: mobiliari, terreni: a) incolti, b) coltivati, c) migliorati fabbricati: a) case comuni, b) case popolari, c) opifici
			misti.
			largo: (scopo) fiscale, politico-sociale: generale: a) nazionale, b) internazionale. locale: a) regionale, b) coloniale.
CONTENUTO E SCOPO	subbiettivo: (p. socio)	fisiche	giuridiche: a) cooperative, b) società per azioni, c) grandi magazzini.
			assenti, stranieri.
			nazionali: (per ragioni di) partito. merito: a) funzioni, b) servigi resi, c) dignità. casta: a) militari, b) nobili, c) clero. famiglia: a) celibi, b) coniugati, c) pesi di famiglia.

198. - Quadro della diversificazione. — Gli scopi finanziari e politico-sociali accennati nel precedente quadro vengono analizzati nel seguente prospetto generale, compilato in base ai pochi esempi qui citati fra gl' innumerevoli offerti dalle legislazioni moderne. In esso, gli scopi della diversificazione classica sono compresi nella parte A, III, c; IV, a-d, mentre la rimanente concerne la diversificazione in ampio senso.

Su parecchi di tali scopi danno un cenno il Meyer⁽¹⁾ ed il l'angorra; ma il concetto di quest' ultimo autore, (n. 189, II), il quale fonda la diversificazione unicamente sopra ragioni giuridico-politiche, sembra incompleto, non meno del concetto che la fonda esclusivamente sopra ragioni economico-finanziarie; mentre la diversificazione lata, anzi la stessa diversificazione classica abbraccia tutte coteste ragioni, come si è dimostrato. Infatti, il principio giuridico e quello economico, con altri fusi ed armonizzanti, formano la base comune di tutto l'ordinamento tributario. Onde, volendo specificare gli scopi delle singole specie di diversificazione, sembra più idoneo distinguere quelli finanziari, da quelli politico-sociali. Tra questi ultimi possiamo distinguere gli scopi economici, non in contrapposizione agli scopi giuridici, sibbene come attinenti più strettamente all'economia od al patrimonio nazionale.

A. - SCOPI FISCALI.

I. - Regolare l' incidenza dell' imposta :

- a) *Compensando le traslazioni non volute dal legislatore :*
 - 1. - aggravando il contribuente che le effettua (205)⁽²⁾;
 - 2. - alleggerendo il contribuente che le subisce (162);
 - 3. - o che non può effettuarle (42, 162 nota);
- b) *Compensando od evitando parziali evasioni, dipendenti :*
 - 1. - da difettosi accertamenti di talune ricchezze (20, 21);
 - 2. - da maggiori frodi di talune categorie di contribuenti:
 - α) compensandole coll' aggravarli (162, 170, 172);
 - β) evitandole coll' alleggerirli (182; 44).

II. - Influire sul gettito dell' imposta :

- a) *aumentandolo* (49, 185);
- b) *diminuendolo* (20, 107),
- c) *rendendolo costante* (35).

III. - Facilitare l' applicazione dell' imposta :

- a) *ottenendo la dichiarazione dei contribuenti* (144);
- b) *ottenendo detrazioni uniformi di spese* (n. 163);
- c) *sceverando il reddito dal capitale* (I, II; 158-162).

IV. - Assicurare la giustizia e l' eguaglianza, onde :

- a) *non sia colpito il capitale, ma il solo reddito* (I, II; 158-162),

(1) Dott. Roberto Meyer: *Principien der gerechten Besteuerung*, pag. 53.

(2) I numeri indicano il § in cui i singoli scopi sono stati accennati con esempi e con chiarimenti.

- b) *sia colpito il solo reddito disponibile o spendibile* (154);
- c) *e sempre nella stessa misura* (154);
- d) *equilibrare i pesi delle varie parti del sistema tributario* (34, II);
- e) *specialmente tra i redditi del lavoro e i capitalistici* (95);
- f) *colpendo maggiormente i guadagni di congiuntura* (10, VII);
- g) *evitando le duplicazioni ingiuste* (108, nota 2, f).

B. - SCOPI POLITICO-SOCIALI.

I. - Economici (interessanti il patrimonio nazionale):

- a) *Favorendo le industrie nuove o bene organizzate* (34, II);
- b) *oppure le più deboli e necessarie alla Nazione, p. es.:*
 - 1) *Le industrie nazionali più interessanti* (42);
 - 2) *L'agricoltura in genere* (30-34);
 - 3) *I diretti coltivatori di piccole proprietà* (110, nota 2, 15);
 - 4) *i miglioramenti di terre o di colture* (23 e seg.);
 - 5) *le coltivazioni con mezzi moderni* (36 nota 3);
 - 6) *i rimboschimenti e altre opere agrarie* (30, 33, 34, 64, III);
 - 7) *le coltivazioni di cave e miniere* (34, II; 40; 84, II, III);
 - 8) *le coltivazioni devastate da malattie* (36);
- c) *Aggravando i terreni incolti* (67, sez. I, 71, sez. 2, 107);
- d) *Proteggendo le industrie e i commerci deboli:*
 - 1) *contro le strapotenti nazionali* (53, 102, 106);
 - 2) *od estere* (54);
- e) *Favorendo le cooperative di consumo o di lavoro* (110);
- f) *Le organizzazioni potenti, contro le inette e superflue* (67, 71);
- g) *Il risparmio, il credito, il prestito su pegno* (34, 83);
- h) *La viabilità, il traffico, i pubblici mercati* (110, nota 2-18; 40);
- i) *Le assicurazioni delle cose e della proprietà* (84);
- l) *sulla vita, per accidenti e trasporti* (84);
- m) *Facilitare il credito dello Stato e di altri enti* (157, 108; 34, 184);
- n) *Tutelarne il patrimonio* (40, 67-72; 110).

II. - Politici in genere:

- a) *Politica interna e coloniale, favorendo:*
 - 1) *Le classi povere e medie, la beneficenza* (40, 34, 70, 110, 184, 131);
 - 2) *a scanso di sollevazioni e ribellioni* (84);
 - 3) *favorendo od opprimendo partiti, classi, razze, o paesi* (34, 43-44);
 - 4) *favorendo un dato culto o clero, la nobiltà, l'esercito* (34, 39, 40, 67, 108, 110);
 - 5) *lo sviluppo di una colonia* (44, 107);
 - 6) *o di una regione dello Stato* (34, 44).
- b) *Politica estera, o federale:*

- 1) per concludere trattati, alleanze (54);
- 2) od usare rappresaglie contro altri Stati (54);
- 3) esentare sovrani esteri, agenti diplomatici e consolari (30, 40);
- 4) e stranieri non residenti (diritto internazionale) (25, 26, 72, 95).

III. - Politica della popolazione:

a) *relativa agli stranieri:*

- 1) contro talune immigrazioni o razze (54);
- 2) a favore di date emigrazioni utili o necessarie:
 - α) favorendone le persone o i prodotti (110, nota 2, 10);
 - β) o i prodotti che servono agli immigrati (42, c);
- 3) contro gli assenti (102, 104, 106).

b) *relativa ai nazionali, per promuovere:*

- 1) L'aumento della popolazione:
 - α) favorendo le famiglie o particolarmente le vedove cariche di figli (94, 168-172);
 - β) aggravando i celibi o non prolifici (94);
- 2) L'esodo della popolazione dalle città alle campagne (22, 30).

IV. - Politica sanitaria:

- a) *Favorire i consumi necessari e salubri* (108);
- b) *le case popolari ed economiche* (34, 41);
- c) *ostacolare i consumi nocivi, e non necessari* (184);
- d) *favorire l'arte medica e farmaceutica nei paesi poveri* (110, 34);
- e) *i parchi pubblici* (110, nota 2);
- f) *i cimiteri* (70, 40);
- g) *coadiuvando la polizia dei costumi* (174).

V. - Sociali in genere:

- a) *Favorire enti di pubblica utilità* (40, 67, 72, 110);
- b) *l'istruzione e l'educazione pubblica, le scienze ed arti* (31^{bis}, 34, 40, 84, 110, 131, 184);
- c) *i pubblici funzionari* (34, 84, I);
- d) *la previdenza sociale* (64, 34, 40, 184);
- e) *aggravare i cittadini che non prestano servizio militare* (72^{bis});
- f) *tener conto dell'età, del sesso, delle condizioni famigliari, dello stato di salute, dell'ambiente locale o sociale relativo al contribuente* (168).

199. - I. - Questo quadro, con le sue parti intimamente connesse, dimostra come la diversificazione lata comprenda quella classica, la cui importanza, eminente per l'entità de' suoi scopi, è tutt'altro che preminente. Onde sembra maggiormente confermata l'opportunità, che sorse più volte in rilievo, dello studio contemporaneo dei due aspetti del fenomeno, come un unico argomento della distribuzione delle imposte.

Dimostra pure il quadro esposto come in varie parti di esso si ripresenta uno stesso mezzo di diversificazione, il quale tende a vari scopi tra di loro compatibili ed armonizzanti; viceversa si presentano molteplici mezzi tendenti ad un unico fine: ciò che dipende dal fatto che in una stessa legge fiscale vengono contemporaneamente difesi ed armonizzati vari e diversi scopi, mentre taluno di essi è perseguito da varie leggi fiscali.

Quando, però, dalla legislazione di un'epoca o di un paese, passiamo ad altra legislazione di epoca differente, o di paese in condizioni affatto diverse, allora non troviamo più l'accennata armonia tra i mezzi e gli scopi della diversificazione; troviamo, anzi, che questa serve, per esempio, in un paese per favorire l'immigrazione, in altro per ostacolarla; in un paese serve per favorire date industrie, in un altro per aggravare quelle medesime industrie. Questa contraddizione apparente non toglie, però, che la diversificazione serva in tutti questi casi sempre al medesimo fine generale di attuare, cioè, la politica economica e della popolazione, in un senso o nell'altro. Le necessità finanziarie o politico-sociali, che vogliono essere tutelate dalla diversificazione, essendo mutevoli secondo le condizioni dei tempi e dei luoghi, richiedono naturalmente un'azione diversificativa adatta ai vari paesi ed ai loro differenti bisogni, secondo le relative civiltà e anche secondo il mutevole concetto di giustizia fiscale. Ed allora riesce facile spiegare quell'apparente contraddizione, che un grande statista italiano invocava come un valido e decisivo argomento contrario alla diversificazione. « Ciò ch'è più sorprendente — osservava Quintino Sella⁽¹⁾ — è il vedere questa medesima verità, e questo medesimo principio di eminente giustizia, applicato nella pratica in due sensi decisamente contrari. In Inghilterra, ove principalmente si è domandato di alleggerire la quotità dell'imposta, si procederebbe in senso di opposizione ai redditi fondiari e certi, e protettivo dei temporanei o incerti, il che si spiega per quella specie di tradizione lasciata dal sistema della *land tax* (1689) il cui risultato, ai tempi di A. Smith, si era che, mentre la proprietà fondiaria trovavasi imposta per la metà del suo valore, la ricchezza mobile non lo era che per un cinquantesimo solamente. All'incontro in qualcuna delle repubbliche americane (nel Mississippi) noi troviamo, e sempre a nome della giustizia, che la tassa del $2\frac{1}{2}$ per 100 sopra le terre, lungi dal crescere si preleva di $\frac{1}{2}$ per 100 sul danaro mutuato e sulle merci vendute ». Ma è generalmente riconosciuto che nessuna legge civile, penale, o sociale può essere identica in paesi che si trovano in condizioni differenti. La maggior parte delle leggi differisce più o meno profondamente dall'uno all'altro paese, appunto perchè non vi è identità di condizioni e di bisogni; e questa sorpresa dell'illustre Finanziere non è più giustificata di quanto potrebbe esserlo la sorpresa di non trovare nel mondo due Stati i quali adottino un identico sistema tributario, od una medesima tariffa progressiva, od almeno una stessa ragione di progressione.

(1) *Atti parlamentari del Regno d'Italia*, del 1863 citati, vol. I, Relaz. ministeriale, IV.

II. - Ed a proposito di quest' ultima, sembra potersi trarre, come primo risultato delle osservazioni sommariamente esposte, la conclusione che dei due principi affini ed armonici di eguaglianza distributiva, ai quali oggi tende a modellarsi l' imposta sul reddito, cioè: quello della progressione e quello della diversificazione, quest' ultimo abbia, nei vari sistemi tributari, manifestato una forza espansiva non minore, anzi più energica ed efficace di quella della progressione.

Figlie entrambe della negazione della semplice e materiale proporzione fra l' imposta e la quantità apparente di ricchezza dell' obbligato, entrambe rivolte ad un conveniente sistema distributivo, la progressione e la diversificazione seguirono vicende disparate nel corso della storia, in quanto la prima, nei dibattiti politici e parlamentari dei tempi moderni e specialmente nella dottrina contemporanea venne più calorosamente discussa e più profondamente studiata che non la diversificazione. Mentre questa, nella pratica legislativa dei paesi e dei tempi più disparati, al paragone, ebbe applicazioni che, sotto l' aspetto finanziario, come sotto l' aspetto politico-sociale, sono più costanti, svariate, e generali. Più o meno profonde diversificazioni non mancano in nessun sistema tributario, anche quando la progressione vi difetta; ma non viceversa.

Come la progressione e la diversificazione tendano, peraltro, non solo teoricamente ad orientarsi verso un unico principio regolatore della distribuzione dell' imposta, ma anche praticamente a combinarsi in un' unica legge si è visto in vari esempi (n. 87, 97, 101 e seg.); ed ora si può esaminarlo più da vicino.

CAPITOLO IX.

La diversificazione nell' imposta sul reddito complessivo.

200. - Il problema da risolvere. - Accennate le ragioni giuridiche, fiscali, e politico-sociali della diversificazione, richiamato il principio di eguaglianza della sua forma classica, e rilevata la necessità e generalità, la grande forza espansiva della forma lata, anche nel confronto con la progressione, con cui non solo coesiste ed armonizza ma forma parte integrante di una conveniente distribuzione dell' imposta, possiamo finalmente studiare se e in qual modo la diversificazione sia attuabile, e con quale funzione, con quanta efficacia possa trovar luogo nella più tipica e perfetta della imposte progressive: cioè in quella complementare sul reddito totale.

Siamo così giunti al punto culminante della tesi che forma l' oggetto essenziale di questa rapida esamina.

201. - Uso delle norme preesistenti. - Anche qui, cominciamo col cercare una forma concreta per una soluzione pratica del problema, supponendo prefissi e noti i caratteri, i compiti e l' essenza di un' imposta com-

plementare sul reddito, ammettendo che alla medesima specialmente si convenga, com'è intuitivo, la diversificazione classica, nella forma intrinseca, per categorie e prescindendo affatto dalla scelta degli altri fini e dei corrispondenti mezzi della diversificazione lata.

Infatti, il modo di attuazione pratica di quest'ultima si troverà implicitamente compreso e risoluto in quello della prima.

Intendiamo cercare, anzitutto, non i dati concreti di una soluzione; ma il criterio, la via o la formula per ottenerli in ogni caso.

Quale forma cercherà il legislatore dell'imposta sul reddito per attuarvi la diversificazione da lui voluta?

Poichè nei tre gruppi di legislazioni esaminati non abbiamo rilevati esempi di applicazione *completa e perfetta* della diversificazione all'imposta sul reddito complessivo, i criteri pratici di tale applicazione devono essere studiati teoricamente desumendoli dai più felici particolari del diritto positivo, opportunamente coordinati ed integrati. Anche in questa ricerca il metodo sperimentale deve ricorrere all'indagine storica.

Ed allora un primo problema si presenta. Dato che la diversificazione debba, in uno Stato, essere estesa dalle imposte singole o plurime sui prodotti, o sulle ricchezze in genere, all'imposta complementare sul reddito complessivo, si adotterà il sistema, ossia la forma pratica di diversificazione esistente, o se ne adotterà una nuova?

Siccome abbiamo visto che ogni sistema tributario esprime un concetto diversificativo e quindi è sempre provvisto di una forma di diversificazione, sia essa classica od ampia, palese od occulta, per categorie o per sovrapposizione, o per altri rapporti estrinseci fra le singole imposte, così si possono fare due ipotesi: cioè che la forma concreta di diversificazione esistente già nel sistema tributario sia in massima parte incompleta e difettosa, o non suscettibile di estensione e di adattamento all'imposta progressiva sul reddito; oppure che quella forma sia in massima parte completa e buona, suscettibile di estensione e di adattamento alla detta imposta.

Questa, nel primo caso, proponendosi anche la correzione delle sperequazioni del sistema tributario, adotterà un nuovo sistema di diversificazione in base agli insegnamenti della legislazione comparata.

Nel secondo caso, l'imposta sul reddito si limiterà ad adottare, con i necessari adattamenti, la precedente forma di diversificazione migliorata e perfezionata, evitando però un sistema del tutto nuovo.

Come, a parità di altre condizioni, è preferibile l'imposta antica alla nuova, così è preferibile in un'imposta nuova un sistema tradizionale ed assestato ad un sistema non sperimentato e sconosciuto.

Giacchè, per stabilire, in modo semplice e pratico, le norme della diversificazione classica in un'imposta sul reddito complessivo, si tratta di raggiungere, come in ogni istituto fiscale, non la perfetta assoluta giustizia, che non è possibile di modellare in forma concreta e neppure è definibile come

concetto astratto, sibbene di raggiungere taluni risultati, in un dato tempo e in un dato paese, approssimativamente conformi a giustizia, e preferibili sempre all'arbitrio, od alla mancanza di ogni norma equitativa.

La legge emanata a Firenze nel gennaio 1442. d'imposta progressiva sui redditi tutti mobiliari e immobiliari, ordinava una levata *ad arbitrio* anche sulle rendite dello Stato, accordando una diversificazione mediante riduzione dell'imposta per le rendite acquistate allo scopo di rivendita (*denari di monte incettati*). Tale riduzione era *lasciata all'apprezzamento dei commissari ripartitori*. Ma era quella una diversificazione assai limitata, fatta con cautela dal legislatore, il quale temeva che troppe rendite si facessero passare come possedute a scopo di rivendita. D'altra parte è noto il carattere arbitrario della procedura d'imposizione in Firenze, che spesso serviva a scopi di oppressione partigiana. Sarà meglio dimostrato il danno della mancanza assoluta di ogni norma di diversificazione (n. 229-230), ma intanto non bisogna voler ricercare una formula assolutamente perfetta, impossibile ad escogitarsi (n. 153).

Certamente il sistema nazionale preesistente, migliorato e adattato all'ambiente dall'opera del tempo e dell'esperienza, costituisce l'attuazione di una giustizia relativa più facile a completare e perfezionare, che non a surrogare mediante un nuovo sistema. E mentre sarebbe inopportuno adottare, senza necessità, norme specifiche diverse da quelle ormai familiari ai contribuenti, sarebbe, in pari tempo, arduo innovare in questa materia informata bensì, nelle sue linee generali, a principii inderogabili, ma soggetta, nondimeno, ad apprezzamenti variabili nei particolari tecnici di attuazione, i quali vogliono essere accordati agli speciali bisogni, alle tradizioni, al carattere ed al genio di ciascun popolo.

Il che rende difficile trovare norme migliori del tutto nuove, sia pure attingendole a più evolute legislazioni straniere. Si è visto infatti, come in esse, prevalga una certa uniformità di concetti generali, ma siavi una grande difformità nell'attuazione d'importanti particolari, che ogni nazione cerca di adattare all'indole ed ai bisogni, ai sentimenti del suo popolo. Come si accennò, confrontando sistemi di diversificazione inglese e prussiano (n. 146) il sistema ottimo per uno Stato, può riuscire pessimo per un altro Stato. « La tradizione storica - dice il Fournier de Flaix ⁽¹⁾ - non è il solo elemento dell'origine dell'imposta. Altri fattori intervengono, gli uni permanenti come il clima, il territorio, la razza, la religione; altri temporanei, come la forma di governo, le condizioni civili e sociali, il regime economico; questi fattori hanno anche la loro parte d'influenza . . . poichè l'imposta non ha la stessa forma e quindi la stessa incidenza, i medesimi riflessi su territori marittimi o continentali, sotto climi opposti, con istituzioni democratiche od aristocratiche, presso i popoli agricoli o commerciali, per nazioni indipendenti o tributarie ».

(1) E. Fournier de Flaix : *L'impôt dans les diverses civilisations*, Parigi 1897, pag. IX.

In tale immensa complessità di elementi, soltanto la sapienza che si cumula nelle tradizioni e l'assessamento che si opera con i secoli riescono a formare l'istituzione omogenea all'ambiente, quindi forte, prospera e duratura.

202. - Difficoltà teoriche. — Prendiamo ad esempio la legge italiana, che, come si è visto, in questa materia è la più completa e perfetta fra di quelle offerteci dalla legislazione comparata. Questa legge è il frutto d'una lunga e faticosa elaborazione.

Per quanto concerne la diversificazione classica, nelle stesse proposte del relatore della legge d'imposta sui redditi della ricchezza mobile, onorevole Pasini, furono introdotte dal Parlamento notevoli modificazioni, perchè in tali proposte, come appunto era emerso nelle discussioni degli attuari e degl' insigni scrittori inglesi, si manifestarono notevoli divergenze nella scelta del metodo e della misura della diversificazione. Tali difficoltà, come si è visto, furono superate dopo serie discussioni, nell'anno 1863; non pochi difetti furono eliminati con una legge modificativa, nell'anno 1894. E l'imposta sul reddito attenuerebbe i rimanenti difetti (n. 156-57) come ad esempio questo: che la legge « non ha tenuto in maggior conto la diversa qualità dei redditi decidendo di non colpire mai il reddito netto, sibbene il reddito libero, abbracciando singolarmente tutti gli elementi da detrarsi, sia come fondo di reintegrazione, sia come fondo di conservazione » ⁽¹⁾.

Peraltro, ciò concerne più la sostanza, variabile a criterio del legislatore, che la formula generica da noi cercata. Quanto alla sostanza, la legge del 1894 provvede, almeno in parte, nel senso voluto dall'on. Alessio, ossia a che « gl'interessi dei capitali non fossero colpiti nel saggio di assicurazione e che le rendite perpetue e le vitalizie non fossero colpite per la parte che rappresenta un capitale od un corrispettivo: ma non provvede ancora a che le rendite professionali dovessero subire una detrazione corrispondente all'importo del guadagno annualmente riscosso, in relazione alla vita probabile dell'esercente, ecc., e che la legge avesse rispetto non solo alle differenze generali proprie di ogni categoria (ciò ch'è già in vigore), ma anche (e questo sarà possibile attuare nell'imposta sul reddito complessivo) alle varie classi. » Ed anche l'Einaudi ⁽²⁾ ritiene che la categoria B debba essere suddivisa in varie categorie d'imprese industriali e commerciali.

Egli, mentre critica le distinzioni delle categorie, *A'* e *D*, vorrebbe la suddivisione della categ. *B*, secondo la prevalenza del capitale sul lavoro, e secondo che trattisi di persona fisica o di società. I dividendi delle azioni si vogliono trattare come redditi del solo capitale. Questo concetto approvato anche da competenti funzionari delle imposte, tra i quali il pro-

(1) Giulio Alessio: *Saggio sul sistema tributario in Italia*, Bologna 1887, vol. I, pag. 334. V. anche numero 42, *a*; e pag. 179, nota 1.

(2) L. Einaudi, memoria cit., pag. 60 e seguenti; *Corso cit.* pagg. 255-6.

fessor D' Aroma⁽¹⁾, non è sostanzialmente diverso da quello accennato dall' Alessio e ripetuto poi dal Neumann.

« Molti tra coloro che rientrano nella Categ. B, non impiegano nell' industria quasi altro che la propria capacità di lavoro, al pari dell' operaio salariato; mentre altri esercenti l' industria ritraggono a simiglianza del reddituario il loro reddito principalmente dal loro capitale: perciò è iniquo ad esempio, mettere nella stessa linea nel modo proposto, il piccolo artigiano e il banchiere ». ⁽²⁾

Del pari si sostiene a carico dei compensi corrisposti agli amministratori delle Società per azioni, un' aliquota più elevata di quella che colpisce i proventi professionali e del puro lavoro, ossia una ulteriore suddivisione della Categoria C ⁽³⁾, attuata già in via di sovrapposizione ⁽⁴⁾.

E quanto alla forma, gli esperti giungono persino ad invocare una diversificazione estrinseca, ritenendo che sono profonde le differenziazioni fra i redditi del solo capitale e quelli della sola opera dell' uomo, e fra queste due categorie e quella dei redditi misti; fra i redditi individuali e quelli degli enti collettivi, a causa delle diverse condizioni di produzione: quindi occorre stabilire altrettante imposte separate e distinte, ciascuna delle quali comprenda una sola specie particolare di ricchezza ⁽⁵⁾.

Le riferite critiche, mentre confermano la bontà del sistema vigente nel suo complesso, dimostrano quanto ampio sia il campo delle discussioni. E ciò è naturale, perchè il metodo *teoricamente* perfetto (n. 152) non è traducibile in pratica, per le sue enormi complicazioni; mentre il metodo pratico⁽⁶⁾ rappresenta la restrizione di un principio giusto, fatta per necessità tecniche. Ora simile restrizione, dipendente da motivi di opportunità, si presta ad innumerevoli soluzioni, ad infiniti apprezzamenti e richiami al principio assoluto.

203. - Difficoltà pratiche. — D' altro lato, volendo introdurre l' istituto in esame nell' imposta sul reddito complessivo, senza seguire le norme vigenti nel sistema tributario di cui essa fa parte, né formularne di più perfette, occorrerebbe di rimettere all' apprezzamento completamente libero del giudice tassatore l' intera determinazione delle riduzioni di reddito da accordarsi caso per caso. E, in vero, lo stesso on. Alessio propugna, se non un così sconfinato arbitrio, almeno una certa ampiezza di apprezzamento in chi deve applicare l' imposta. Ma se scendiamo all' atto pratico, dobbiamo certamente riconoscere, come lo riconobbe il legislatore italiano ⁽⁷⁾, come quello

(1) Prof. Pasquale d' Aroma: *L' imposta globale e la riforma dei tributi esistenti*, Milano, 1914, pagine 35-6.

(2) Neumann F. J.: *Die progressive Einkommensteuer in Staats- und Gemeindehaushalt* (Leipzig, 1874), pag. 185.

(3) Prof. d' Aroma, *Ibidem* pag. 37.

(4) R. decreto 12 ottobre 1915 n. 1510, allegato B, che istituisce l' imposta speciale (cioè in aumento di quella generale) sui compensi dovuti agli amministratori delle società per azioni.

(5) Dott. Giuseppe Boitani, già direttore capo divisione nel Ministero delle Finanze (nella rivista *Le imposte Dirette*, Roma 1915, pag. 9.)

(6) Vedansi n. 154, 155, e 161, 229.

(7) Pasini: *Relazione citata*, pag. 23.

inglese (1), ch'è oltremodo difficile pel giudice separare, con qualche esattezza, in ciascuna rendita mista, ciò ch'è dovuto al premio dell'alea ed all'opera personale; distinguere in ciascuna rendita temporanea ciò ch'è rendita pura, da ciò ch'è restituzione del capitale anticipato per procurare l'attitudine personale, e da ciò ch'è costituzione del capitale futuro, destinato a perpetuare la rendita.

Or, se la materia fosse per sua natura assolutamente refrattaria a norme generali prestabilite, allora sarebbe ammissibile che la legge rimettesse al giudice l'applicare la diversificazione, tenendo conto degli elementi di fatto che non si possono formulare con ipotesi generiche. Ma quì la materia consente di regolare nella legge il principio essenziale della diversificazione, altrettanto giusto, quanto complesso.

Anzi, quanto maggiore è la difficoltà di attuazione pratica d'un necessario concetto di giustizia, tanto più l'applicazione dev'esserne sottratta al libero volere del giudice e disciplinata dalla legge, in modo eguale per tutti, sia pure con norme fisse, solo approssimativamente giuste.

Per tali considerazioni, l'imposta complementare sul reddito complessivo dovrebbe adottare, in ogni legislazione, il più perfetto sistema di diversificazione ch'essa già nelle imposte normali attua in modo soddisfacente, adattato e completato con l'aggiunta delle categorie nuove, necessarie alla formazione del reddito complessivo.

204. - Modello italiano. — La maggiore o minor difficoltà di seguire tale norma dipende, naturalmente, dal grado di completezza e perfezione del sistema di diversificazione offerto dal vigente sistema tributario dello Stato.

Per dare una qualche concreta dimostrazione della natura di tali difficoltà, non si offre altro mezzo, se non quello di esporre un esempio del modo in cui un'imposta complementare sul reddito complessivo potrebbe, in Italia, rispettare il principio della diversificazione già vigente nella sua legislazione. S'intende che l'esempio concerne la forma e il criterio dell'adattamento, mentre il numero e la misura delle distinzioni dev'essere sempre stabilito dal legislatore.

IMPOSTA SUL REDDITO

Categoria	NATURA DELL' ENTRATA	VALORE IMPONIBILE
A ¹	Rendita a debito dello Stato, interessi e premi di prestiti comunali e provinciali e delle obbligazioni al portatore emesse da società sovvenzionate o garantite dallo Stato. (Pag. 157).	40/40

(1) *Hansard* citato, vol. 172, pag. 1449 e seguenti (seduta del 22 Aprile 1907, Camera dei Comuni).

Categoria	NATURA DELL' ENTRATA	VALORE IMPONIBILE
A ²	Tutte le altre rendite permanenti, che dipendono dal solo capitale, cioè: (pag. 157): 1) le entrate perpetue e quelle procedenti da crediti ipotecari o chirografari o da altri titoli . . . 2) le entrate commisurate al prodotto del fondo, ma non dipendenti da condominio 3) entrate fondiarie non ancora soggette alle imposte speciali sui terreni e sui fabbricati 4) rendite dei terreni percepite dai proprietari mediante la concessione in affitto (esclusi gli utili della loro diretta coltivazione, da classificarsi in categoria B)	34/40 » » »
A ³	5) Valor locativo dei fabbricati e costruzioni ordinari (n. 163)	30/40
A ⁴	6) Valor locativo delle costruzioni per <i>opificio</i> (esclusi gli utili dei proprietari esercenti diretti; utili classificabili in categoria B) (n. 163)	26/40
B ¹	Entrata degli enti collettivi mista di capitale e di lavoro, compresa quella delle industrie esercitate sui propri fondi, per la parte non imputabile all' immobile (Pag. 158, nota 2)	25/40
B ²	Rendita suddetta appartenente a persone fisiche (Pag. 158)	20/40
C ¹	Compensi agli amministratori di società per azioni (n. 202, pag. 273)	23/40
C ²	Rendite vitalizie; entrate temporanee del solo lavoro personale del contribuente (Pag. 158) . . .	18/40
D	Stipendi, pensioni e assegni, che lo Stato e gli altri enti soggetti alla sua tutela corrispondono ai propri impiegati (Pag. 158)	15/40

205. - Spiegazioni del modello. — Le differenziazioni indicate nel precedente prospetto sono precisamente quelle già in vigore nella legislazione italiana, come risulta dai richiami apposti a ciascuna categoria; ma è evidente che il legislatore dell'imposta complementare può introdurre in questa qualche semplificazione riunendo le categorie più affini, mediante una

lieve variazione della differenza. Ad esempio i compensi agli amministratori di Società per azioni (categ. C¹) potrebbero avere il trattamento stesso dei redditi misti delle dette Società ed essere quindi compresi nella categ. B¹, semplificando così anche l'imposizione degli enti collettivi, che può esser fatta con un criterio uniforme e semplicissimo, in base al dividendo distribuito, ivi compreso il compenso ai soci amministratori.

Ciò non significa che il legislatore dell'imposta complementare possa sopprimere distinzioni vigenti nell'imposta normale, ma significa ch'esso può attribuir loro un valore lievemente diverso, per conseguire la massima semplicità. Invece può esser soppressa la distinzione tra le categorie B¹ e B², se il legislatore intende colpire nell'imposta complementare direttamente le sole persone fisiche, escludendo gli enti giuridici, come fu proposto in vari disegni di legge.

La distinzione delle entrate provenienti da immobili (terreni ed opifici) in due parti di natura diversa corrisponde alla realtà economica. La terra, ad esempio, nel suo prodotto complessivo dà due remunerazioni diverse: l'una è la rendita appartenente al proprietario come semplice capitalista; l'altra è il prodotto dell'industria agricola esercitata dallo stesso proprietario (oppure da altri agricoltori) ed a lui appartenente come imprenditore, (oppure appartenente agli affittuari dei terreni).

La legge inglese dell'*income tax* nulla specifica in proposito; ma Lord Asquith ebbe occasione di spiegare⁽¹⁾ la questione⁽²⁾. Il contribuente, il quale occupa o coltiva egli stesso i suoi immobili, sarà imposto a doppio titolo: come proprietario, pagherà una somma eguale a quella ch'egli pagherebbe, se affittasse la sua terra o la sua costruzione; inoltre, come esecutore, sarà imposto sugli utili netti, per una cifra eguale, in principio, a quella che pagherebbero degli affittuari, nel caso in cui egli cedesse loro i suoi immobili in locazione. Alcuni membri del Parlamento mostrarono di stupirsi della cosa, nonostante che la distinzione del profitto industriale dalla rendita del proprietario risultasse antica nella legge d'*income tax* inglese: il De Parieu⁽³⁾ l'additava nel 1856, come avente riscontro in antiche imposte francesi⁽³⁾. Ma questa doppia tassazione facilmente s'intende, ove suppongasi che una persona possieda un terreno affittato per L. 30000, e che il suo affittuario ricavi un utile netto annuo di L. 10000.

Lo Stato consegue, in tal caso, due imposte dalle corrispondenti somme: 1°: Dalla rendita del proprietario (categoria A²); 2°: dall'utile netto dell'affittuario (categ. B²). Se, per appropriarsi anche dell'utile dell'affittuario, questo proprietario imprende a coltivare egli stesso direttamente il proprio fondo, ed il prodotto rimane di L. 40000, lo Stato deve evidentemente conseguire la stessa imposta di prima, a meno che non voglia attuare

(1) Hansard's: *Parl. Debates, Fourth Series*, vol. 117, pagg. 797 e seg.

(2) Sulla questione dei redditi misti vedansi i n. 156-158.

(3) De Parieu: *Histoire des impôt généraux etc.*, pag. 261.

una diversificazione in favore del proprietario agricoltore, come avviene in Italia, dov'è sempre esente il proprietario pel reddito che ricava coltivando direttamente cioè ad economia il proprio terreno, (articolo 9 della legge 24 Agosto 1877, n. 4021). Si considera, in altre parole, che il proprietario *lochi a se stesso la propria terra*, secondo l'espressione di Lord Asquith, per L. 30000 e che dalla diretta gestione egli consegua inoltre un utile di L. 10000.

Quindi il proprietario-coltivatore, che in Italia oggi paga solo come proprietario, invece in Inghilterra paga in due categorie. L'opposizione avrebbe voluto che il proprietario-coltivatore fosse tassato in una sola categoria (quella minore) come ogni altro industriale, anche per non aggravar troppo l'agricoltura, vale a dire avrebbe voluto una diversificazione in favore del coltivatore diretto dei propri fondi; ma simile concetto fu respinto⁽¹⁾.

D'altra parte, in Inghilterra i redditi misti dei mercanti di bestiame, di latticini, e simili, sono contemporaneamente tassati come rendite della proprietà (categ. A) e quali entrate degli affittuari (categ. B), per ciò ch'è relativo al prodotto del suolo, e separatamente per l'utile commerciale (categ. D)⁽²⁾, appunto come in Italia, nel caso di affittanze.

Anche nel Parlamento italiano, coloro che proponevano la tassazione dei profitti, che i proprietari ricavano coltivando in diretta economia i propri fondi, intendevano che fossero tassati nè più, nè meno che gli affittuari, quindi nella categoria B, (indipendentemente dall'imposta fondiaria pagata come proprietari). Ed il relatore della Commissione permanente di Finanze del Senato, senatore Scialoja, rilevava che: « in tutti i paesi, dove una tassa sull'entrata è in vigore, i redditi dell'industria agraria sono tassati distintamente dalla rendita del fondo »⁽³⁾.

Ma prevalse, nella legge italiana, l'esenzione totale dei redditi in parola dall'imposta mobiliare: esenzione che venne a costituire un'accentuata diversificazione dell'imposta, in favore dei proprietari che si riservano la coltivazione in propria economia delle loro terre, sia coltivandole di persona e manualmente, sia facendole coltivare per proprio conto ed a proprio rischio. Or questi due casi sono ben differenti tra di loro, e la diversificazione, ossia l'esenzione del diretto coltivatore, in confronto del proprietario che affitta o concede a colonia i suoi fondi, se può essere giustificata nel primo caso, per favorire il contadino piccolo proprietario e manuale coltivatore (n. 36), non è giustificata nel secondo caso e meriterebbe di venire abolita. E però da ritenere che nessuna esenzione di tali redditi il legislatore voglia ammettere nell'imposta sul reddito complessivo, sembrando bastevole accordare una maggior riduzione a tutti i redditi misti, tra i quali sono compresi quelli dell'industria agricola: onde rimarrebbe la necessità della proposta distinzione.

(1) Hansard's : *Parl. Debates*, vol. 178, pag. 157.

(2) Maitland : *Property and income tax*, pag. 15.

(3) *Atti Parlam. italiani citati*, vol. II, pag. 608.

Ciò, per identità di ragione, può ripetersi per le costruzioni ad uso di opificio, per le quali già vige in Italia la doppia imposizione del fabbricato (in base al presunto valor locativo) e dell'industria che vi si esercita dallo stesso possessore (in base al reddito mobiliare dell'industria medesima).

Se, come fu annunciato dal Ministro delle Finanze ⁽¹⁾, l'imposta immobiliare sul valor locativo dell'opificio sarà in tal caso abolita, come da gran tempo s'invoça, allora il possessore del medesimo ed esercente non pagherebbe l'imposta nella categ. A⁴, in cui sarebbero compresi soltanto i possessori che affittano l'immobile, ma la pagherebbe unicamente nella categ. B¹, pel reddito complessivo dell'industria.

Si è visto (n. 147-8) che la legge italiana diversifica intrinsecamente l'imposta mobiliare plurima con i seguenti tre mezzi:

- 1) Riduzione varia delle differenti entrate nette alla quota imponibile.
- 2) Varie degressioni pure appropriate a ciascuna categoria di entrate.
- 3) Varia entità delle minori entrate esenti, secondo lo stesso criterio.

Ma l'esposto esempio di diversificazione dell'imposta complessiva concerne soltanto il primo mezzo, non avendo essa bisogno di valersi degli altri due mezzi, perchè, adottando la tariffa progressiva, esclude la necessità di quella degressiva, su cui fondasi il secondo mezzo; e fu dimostrata l'inutilità del terzo mezzo (n. 75). Per tal modo, nella legislazione italiana, come peraltro in ogni altra, riesce, sotto questo aspetto, più semplice e spedito differenziare un'imposta *complessiva*, che non un'imposta *plurima*.

Anche la riduzione delle entrate formanti il reddito complessivo d'un contribuente è semplice abbastanza. Supponiamo che questo reddito ammonti a L. 6800, e sia formato da varie entrate capitalistiche e da un'entrata di lavoro.

Il calcolo del reddito imponibile complessivo di quel contribuente si esegue nel seguente modo:

NATURA DELL' ENTRATA	Ammontare netto	Categoria	Riduzione ^a	Imponibile
Rendita dello Stato	400	A ¹	$\frac{40}{40}$	400
Fabbricato ordinario	4000	A ³	$\frac{30}{40}$	3000
Stipendio dello Stato	2400	D	$\frac{15}{40}$	900
Totali	6800			4300

Perciò il contribuente, il quale possedesse le dette tre entrate per un

(1) *Camera dei Deputati*: Legisl. XXIV - 1^a Sessione - Discussioni - Tornata del 12 marzo 1917, pag. 12889.

ammontare di L. 6800, pagherebbe l'imposta secondo la tariffa progressiva stabilita dalla legge, sull'imponibile di L. 4300.

E' questo un calcolo corrente, frequentissimo nell'imposta di ricchezza mobile italiana, dove non ha dato luogo a nessuna difficoltà; ed il contribuente italiano, anche nell'imposta complementare sul reddito complessivo, si troverebbe ben orientato in questo calcolo, che gli è familiare nell'imposta sui redditi della ricchezza mobile.

206. - Detrazione di debiti e pesi generici. — Nel calcolare il reddito netto complessivo formato da entrate di varia natura e perciò diversificabili, un qualche dubbio potrebbe sorgere, quando il contribuente, che gode tal reddito, avesse diritto a deduzioni di debiti d'indole generale, non diffalcati (perchè non specificamente inerenti) dalle singole entrate⁽¹⁾.

Come si accennò (n. 88), sarebbe ozioso detrarre i debiti generali dalla somma delle entrate nette, la quale neppure si calcola, perchè non interessa, mentre l'imposizione si opera sulla somma delle entrate già diversificate, cioè ridotte all'omogenea quota imponibile. Occorre dunque esaminare come si possa e convenga detrarre un debito generale.

Una soluzione, tutt'altro che difficile e artificiosa, si è già vista attuata pel Cantone svizzero di Vaud (vedansi i n. 88-93); ed altre se ne sono genericamente accennate.

Ora cerchiamo di scegliere, con esempi pratici, fra un maggior numero di soluzioni, non solo per chiarire come il legislatore dell'imposta sul reddito complessivo sia libero di detrarre debiti e pesi generali o personali, seguendo i vari criteri che gli sono suggeriti dagli intenti speciali ch'egli si propone di raggiungere, ma anche per chiarire com'egli, in ogni caso, possa giungere ad una soluzione semplice e chiara.

Intanto, i debiti inerenti specificamente a ciascuna entrata lorda sono qui fuori di discussione, come quelli che, insieme con le spese di produzione, sono detratti appunto dalla rispettiva entrata lorda, per calcolare la singola entrata netta, prima di ridurla ad imponibile, cioè prima di operare la diversificazione. Perciò, questa non può essere in alcun modo complicata da quelle passività.

Ma vi sono altre passività, che si dicono generiche, e di cui ora dobbiamo occuparci, le quali, non essendo inerenti specificamente ad alcuna delle entrate lorde, dovrebbero essere di necessità dedotte dal loro totale, il quale non si conosce, perchè estraneo all'imposta.

Tali annualità passive d'indole generica possono classificarsi in tre gruppi:

1. - Interessi di debiti ed altri pesi *generici*, gravanti sul complesso del patrimonio o sulla persona del contribuente;
2. - Premio dovuto per l'assicurazione sulla vita del contribuente;

(1) Simile obiezione fu opposta al Parlamento dal Governo tedesco. — V. il n. 80.

3. - Pesì straordinari di famiglia derivanti dal notevole numero dei figli e di altre persone a carico del contribuente, da malattie, disoccupazione, disgrazie.

Le due prime specie di annualità sono di natura definita ed omogenee tra di loro, perchè entrambe risultano in una cifra stabilita; mentre la terza specie non è definita, ma traducibile e valutabile a guisa di annualità passiva. Veramente, circa quest'ultima specie, alcune legislazioni come la prussiana⁽¹⁾ e l'austriaca⁽²⁾ evitano ogni difficoltà, per la deduzione degli aggravi straordinari delle famiglie, con l'accordare, in tutto od in parte, tali deduzioni sotto forma di riduzione dell'aliquota di uno o più gradi della scala progressiva a scaglioni ed a quote fisse.

Prendiamo un esempio dell'imposta italiana sopra le esenzioni dal servizio militare⁽³⁾. Il tributo complementare sarà applicato secondo l'ammontare dei redditi classificati come segue:

da L. 1000 a L. 2000	L. 6	da L. 10001 a L. 15.000	L. 80
» 2001 » 3000	» 12	» 15.001 » 20.000	» 120
» 3001 » 6000	» 25	» 20001 » 30.000	» 200
» 6001 » 10.000	» 50		

« Quando in una stessa famiglia due o più figli, che convivano con gli ascendenti e non abbiano redditi propri, si trovino contemporaneamente nelle condizioni volute per sottostare all'imposta, il *contributo complementare è ridotto di un quarto pel secondo figlio e di un terzo per gli altri figli* ».

Questo semplice modo di riduzione fu proposto, in Francia, non solo per tener conto dei pesi di famiglia, ma in via generale per operare la diversificazione delle entrate nell'imposta complessiva sul reddito (n. 219).

La legge dell'*Einkommensteuer* prussiana adotta una maniera di riduzione altrettanto semplice. Supponiamo, ad esempio, una famiglia con due figli col reddito complessivo di L. 30000: essa colla tariffa progressiva di sopra riportata dovrebbe, per ipotesi, pagar la quota d'imposta di L. 200; ma se tale famiglia avesse quattro figli minorenni, pagherebbe la quota immediatamente inferiore cioè L. 120; se ne avesse più di quattro pagherebbe la quota inferiore di L. 80.

Altro semplicissimo metodo di riduzione dell'imposta per pesi di famiglia è quello offerto dal Cantone di Vaud (n. 93) e consiste nell'elevare il limite del reddito minimo esente a seconda dei pesi di famiglia.

In queste forme la deduzione dei pesi di famiglia si rende indipendente dalla diversificazione, e non dobbiamo occuparcene.

Ma altre legislazioni, come quelle delle accennate imposte di famiglia (n. 167-72) e come la stessa imposta austriaca⁽⁴⁾, accordano simili dedu-

(1) §§ 19 e 20 della legge 19 Luglio 1906 dell'*Einkommensteuer*.

(2) § 174 della legge 25 Ottobre 1896 dell'*Einkommensteuer*, (*disgrazie, malattie, ecc.*).

(3) Allegato A al D. Decreto 12 Ottobre 1915, n. 1500, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* del 20 detto, n. 258, articolo 5.

(4) V. § 175 della legge citata (*numero dei figli*).

zioni in una misura fissa, ad esempio di L. 400, per ogni figlio a carico del contribuente. Questa somma, in tal caso, rappresenta anch'essa una presunta annualità passiva in cifra determinata, omogenea alle due precedenti specie: ai debiti generali ed ai premi di assicurazione: di modo che le tre enumerate passività tipiche si possono considerare tutte insieme, come somme da detrarsi dal *complesso delle entrate* nette del contribuente, e rimane da esaminare in qual modo tale detrazione possa effettuarsi in un'imposta sul reddito complessivo, col regime della diversificazione delle entrate.

207. - In questo esame riprendiamo l'esempio precedente (n. 205) di un contribuente, il quale gode di un'entrata complessiva formata dal totale di tre entrate nette di natura diversa, ammontanti a L. 6800.

Si è visto che, se non vi sono annualità passive d'*indole generale o personale* da dedurre dalla detta entrata netta di L. 6800, essa si traduce prontamente nel reddito imponibile di L. 4300.

Ora supponiamo, invece, che per pesi generali delle tre specie enumerate, quindi per qualunque debito, siavi da dedurre un'annualità di L. 1000 in complesso.

Tale deduzione può essere effettuata in uno dei seguenti modi:

I soluzione: *Deduzione integrale dall'imponibile complessivo.*

CATEGORIA DELL' ENTRATA	NETTA	IMPONIBILE	RESIDUO IMPONIBILE
Rendita dello Stato, A ¹	400	400	
Fabbricato ordinario, A ³	4000	3000	
Stipendio governativo, D	2400	900	
Totali	6800	4300	
Annualità passiva da dedursi		1000	
Reddito tassabile			3300

In questo modo, l'annualità passiva viene detratta con tale facilità, quale si sarebbe verificata senza la diversificazione dei redditi.

Si potrebbe osservare che in tal modo si opera la sottrazione di quantità non omogenee, in quanto la somma di L. 4300, che è una percentuale dell'entrata effettiva, vien diminuita, non di una corrispondente percentuale dell'uscita effettiva, sibbene dell'intera cifra di L. 1000; e quindi si accresce l'effetto protettivo della diversificazione, a danno del tesoro dello Stato.

Esempi praticati di questa soluzione si hanno nelle citate imposte di famiglia (V. n. 168).

208. - II soluzione: *Deduzione proporzionale dell'imponibile complessivo.*

CATEGORIA DELL' ENTRATA	NETTA	IMPONIBILE	RESIDUO IMPONIBILE
Rendita netta dello Stato, A ¹ . . .	400	400	
Fabbricato ordinario A ³	4000	3000	
Stipendio governativo D	2400	900	
Totale . . .	6800	4300	
Annualità passiva di L. 1000			
$6800 : 1000 = 4300 : x; x = \dots$		632	
Reddito tassabile			3668

In questo modo, deducendo l'annualità passiva in proporzione della parte imponibile delle entrate, la diversificazione preordinata dalla legge viene rispettata, la sottrazione avviene una sol volta, tra quantità omogenee, ossia proporzionalmente ridotte (n. 192). Questa proporzione sembra avere anche un certo fondamento razionale, non essendovi ragione per escludere che la passività generica, cioè non inerente in modo specifico ad una singola entrata, gravi in modo proporzionale sopra tutte le entrate.

Questa via è seguita nella degressione della legge italiana dell'imposta mobiliare⁽¹⁾ e sembra preferibile nei confronti delle altre vie, tanto più che il calcolo ne può essere facilitato da una tavola di conti fatti.

209. - III soluzione: *Deduzione dall'entrata più importante, indi dalle rimanenti entrate, proporzionalmente alla rispettiva quota imponibile.*

CATEGORIA DELL' ENTRATA	NETTA	IMPONIBILE	RESIDUO IMPONIBILE
Rendita dello Stato A ¹	400	400	
Fabbricato ordinario $\frac{30}{40}$ A ³	4000	3000	
Stipendio governativo D	2400	900	
Totale . . .	6800	4300	
Annualità passiva da dedurre L. 1000, ma dalla categoria A ³ ; quindi per $\frac{30}{40}$, ossia per L. 750		750	
Reddito tassabile			3550

(1) Art. 53 del Regolamento 11 Luglio 1897, n. 560. — V. il n. 148 b.

Questa via non è più facile della precedente, se non quando vi è notevole differenza nell'ammontare delle varie entrate, perchè allora si opera più semplicemente un'unica deduzione. Ma se la differenza tra le varie entrate è lieve e l'annualità da dedurre supera l'importo di una o più di esse, allora questa soluzione diventa più lunga della precedente, perchè una parte dell'annualità passiva si deduce dall'entrata maggiore e l'eccedenza si deduce dalle rimanenti entrate, per ordine d'importanza.

Non v'hanno esempi di attuazione pratica di questo metodo.

210. - IV soluzione: *Deduzione dall'entrata meno favorita, indi dalle rimanenti.*

CATEGORIA DELL' ENTRATA	NETTA	IMPONIBILE	RESIDUO IMPONIBILE
Rendita dello Stato $^{40}/_{40} A^1$	400	400	
Fabbricato ordinario $^{30}/_{40} A^3$	4000	3000	
Stipendio governativo D	2400	900	
Totali	6800	4300	
Annualità passive da dedurre L. 1000, ma per			
L. 400 della Cat. A ¹ per $^{40}/_{40} = 400$			
» 600 » » A ² » $^{30}/_{40} = 450$		850	
Reddito tassabile			3450

Questo modo ha l'effetto di favorire le entrate capitalistiche, menomando così la diversificazione, che ha scopo contrario; ma teoricamente potrebbe giustificarsi osservando che l'annualità passiva generica o personale potrebbe definirsi un reddito capitalistico negativo, avente la stessa natura del reddito capitalistico positivo, di cui costituisce una menomazione diretta (n. 91); ed osservando che, se si operasse altrimenti, la passività non sarebbe dedotta col suo massimo valore imponibile e quindi i contribuenti indebitati sarebbero tassati, in proporzione del reddito netto, più degli altri contribuenti. E' ben vero che, se questa ragione dovesse prevalere, verrebbe anche in favore della prima soluzione, che, d'altra parte, è più semplice. Ma questa soluzione è praticata nel Cantone di Vaud con tali accorgimenti che la rendono perfetta e preferibile in quella legislazione, (n. 92).

211. - V soluzione: *Deduzione dall'entrata più favorita, indi dalle rimanenti.*

CATEGORIA DELL' ENTRATA	NETTA	IMPONIBILE	RESIDUO IMPONIBILE
Rendita dello Stato A ¹	400	400	
Fabbricato ordinario A ³	4000	3000	
Stipendio governativo ¹⁵ / ₄₀ D.	2400	900	
Totali	6800	4300	
Annualità passive da dedurre L. 1000, ma dalla Categ. D			
quindi per ¹⁵ / ₄₀ = 375		375	
Reddito tassabile			3925

Questa soluzione, meno gravosa per la Finanza, e meno vantaggiosa pel contribuente che, oltre al reddito favorito dalla diversificazione, ne ha altri che tale favore non meritano, per quanto non preferibile alla seconda soluzione, pure è pregevole, non solo sotto l'aspetto finanziario, ma anche nei riguardi del principio della diversificazione, pel motivo accennato nella 2^a e 3^a soluzione. Infatti, dal confronto di questa con le soluzioni 1^a e 3^a, rilevasi che il vantaggio da queste ultime accordato ai contribuenti si effettua in senso contrario alla diversificazione. Mentre la 5^a soluzione, come la 2^a e la 4^a, favorisce il Tesoro nei limiti della diversificazione stabilita.

Vi sono casi particolari in cui la giustizia relativa di questo metodo appare più evidente, per via di confronto.

Supponiamo, oltre al possidente-impiegato di cui ci siamo finora occupati, anche un semplice impiegato con la stessa entrata netta di L. 6800, rappresentata da stipendio governativo, di categoria D.

Se anche quest' impiegato è gravato personalmente di un' annualità passiva di L. 1000, col metodo che ora esaminiamo egli godrà una deduzione di L. 375 dal proprio imponibile. Per tal modo, egli godrà una deduzione eguale a quella accordata al possidente impiegato. E ciò sembra equo, per quanto sarebbe stato più giusto che avesse goduto una detrazione maggiore.

Al contrario con le precedenti soluzioni il possidente godrebbe, per la stessa passività, deduzioni maggiori di quella spettante al semplice impiegato, cioè rispettivamente di L. 1000, 632, 750, 850, anzichè di L. 375; e ciò sembra non perfettamente in armonia con lo scopo della diversificazione in esame, che tende a moderare l'imposta sugli stipendi dei pubblici fun-

zionari, facendola risultare minore di quella gravante sui possidenti. Tale è la ragione per cui questa soluzione V è adottata dall'*income tax* inglese col citato *Finance Act 1907* (pagg. 147-149).

Le critiche fatte alla legge inglese non toccano la V soluzione in se stessa, bensì certe volute restrizioni della diversificazione, di cui si fece cenno.

212. - Limite delle difficoltà. — Peraltro, tanto se si segue il secondo modo, quanto se si presceglie un altro qualsiasi modo di difalco delle passività generiche, la diversificazione non potrà rendere difficile, tanto meno intralciare la pratica liquidazione dell'imposta sul reddito complessivo, non solo perchè non esiste la difficoltà del computo, ma anche perchè non tutti i contribuenti possiedono entrate di varia natura, nè tutti quelli che le possiedono, risultano gravati di annualità passive d'indole *generica o personale*: ai contrario i debiti sono in gran parte inerenti a singoli cespiti d'entrata. Infine, non tutti i contribuenti che riuniscono le due condizioni avranno diritto alla diversificazione, per causa delle limitazioni pratiche, le quali devono porsi all'applicazione del principio.

Si può, anzi, dimostrare che, pur con i modi accennati, la diversificazione con queste limitazioni può riuscire di aiuto, anzichè d'impaccio all'accertamento e valutazione dei redditi, di utile anzichè di danno all'esoro.

213. - Limite della progressione. — Invero, come in qualsiasi campo legislativo, l'applicazione dei principii, anche i più giusti ed assoluti, dev'essere necessariamente contenuta entro i limiti imposti dalle condizioni di pratica attuabilità e deve adattarsi alle eccezioni consigliate da vantaggi di speciale importanza, così nelle leggi d'imposta sul reddito si trovano molteplici limitazioni tanto al diritto d'imposizione dello Stato, quanto ai correttivi diritti dei cittadini. Per entrambe le parti, sono stabilite precise formalità, all'infuori delle quali non è ammessa alcuna azione fiscale; e questa trovasi limitata anche da termini di decadenza e di prescrizione.

E i limiti e le eccezioni concernono non solo la forma, ma anche la sostanza.

E' colpito, teoricamente, il reddito effettivo di una persona; ma esso non può essere determinato, se non con i mezzi e con le presunzioni volute dalla legge, ad esempio: in base a certe medie, per determinati periodi di tempo, e non altrimenti.

Tutti i cittadini sono soggetti all'imposta pei redditi rispettivi; ma coloro che possiedono i redditi minori sono esenti.

Si adotta il principio della progressione, ma vi si pone un limite, anzi la si esclude del tutto pei redditi più alti.

Nessuna sorpresa, dunque, se, adottando il principio della diversificazione, vi si pongono, come s'è visto, norme che la restringono, per renderla semplice e pratica; e nessuna meraviglia che due altre importanti limitazioni vedessimo introdotte a tal principio dalla legge inglese dell'*income tax*: cioè, quelle relative all'esclusione della diversificazione, nella sua forma classica,

pei redditi *più elevati* (n. 135), e pei contribuenti, i quali non ottemperano all'obbligo di presentare la *dichiarazione* del reddito complessivo (n. 144).

Per entrambi questi limiti vedansi le osservazioni esposte sulla legge inglese; e basti qui il chiarire come la diversificazione classica possa equamente cessare per i redditi altissimi, a favore dei quali cessa anche la progressione, per dar luogo ad un' unica aliquota proporzionale.

Sembra, infatti, giusto che il tanto deplorato privilegio dell' aliquota proporzionale accordato ai più grossi redditi, al fine di non giungere alla loro confisca, (mentre tutti gli altri minori redditi sono soggetti alle aliquote progressive), non potendo essere, per necessità, abolito, venga almeno in parte e rozzamente compensato col divieto di diversificare quei grossi redditi. D'altra parte, è vero che in tal modo si reprime in modo eguale il privilegio del capitalista e quello del lavoratore; ma è pur vero che appunto pei grossi redditi del lavoro, per quelli, cioè, che derivano da eccezionali capacità personali, non può allegarsi, per giustificare la diversificazione, la necessità di reintegrare il capitale speso per acquisire tali capacità, poichè esse sono un dono della natura. (N. 138). « In verità, le *alte* capacità — dice il Pescatore ⁽¹⁾ —, le attività superiori ed eccezionali, i cui servizi si pagano ad un prezzo di monopolio e che fruttano al possessore copiosissimi frutti, non si sogliono riprodurre facilmente, ma chi oserebbe per questo diversificare la quota della tassa? Ed in confronto delle non fortunate e volgari privilegiare le capacità più elevate e felici con una quota minore di tassazione? E si faccia pure il confronto fra i due generi di proprietà reale e personale; la prima dura a perpetuità, l' altra (quando supera il valore ordinario) si estingue con la persona; ma la prima è un capitale accumulato con lunghi risparmi e con grande fatica, l' altra è dono spontaneo della natura; la prima si compone successivamente di parti, che in origine erano frutti e già subirono, così nella produzione, come negli accumuli e nei passaggi di successione, una varietà infinita di tasse; non così la seconda, che la natura stessa crea ad un tratto; la prima, la proprietà reale, più difficilmente sottrae i suoi frutti al tributo; non così la seconda, la proprietà personale, la quale nelle alte sfere dell' industria e del commercio, così poco accessibile agli imperfetti metodi della legge, già godono in fatto di tale diversificazione di tassa, (n. 20), che il volere aggiungervi ancora una diversificazione *giuridica* ci pare atto di favore esorbitante, atto di usurpazione della teoria puramente ideale sulla verità della pratica ».

Onde il primo limite della diversificazione sembra giustificato e benefico. (N. 221).

214. - Limite della dichiarazione. — Quanto al secondo limite, esso appare egualmente benefico, ove si consideri la grande necessità, per un' imposta sul reddito complessivo, di ottenerne la spontanea dichiarazione

(1) M. Pescatore: *La logica delle imposte*, pag. 276.

da parte dei contribuenti; senza della quale l'imposta è fatalmente destinata a venir meno a' suoi scopi più importanti: quello finanziario e quello di perequazione.

Ma contribuenti sono naturalmente riluttanti a dichiarare il proprio reddito complessivo, nè a costringerli sono sufficienti le penalità imposte dalle leggi che sanciscono l'obbligo della dichiarazione.

Questa riluttanza non solo è imputabile al riprovevole intento dell'obligato di sottrarsi all'imposta, ma è anche giustificabile dal legittimo timore di svelare qualche parte delicata del segreto necessario in ogni azienda. E l'ottenere l'adempimento spontaneo di quell'obbligo, mercè il corrispettivo del beneficio della diversificazione è stato, secondo il Seligman, una delle cause non minori del felice esito dell'*income tax* inglese, dopo introdottavi la diversificazione.

Infine, è da notare che questa norma di obbligare ogni contribuente il quale chiede uno sgravio d'imposta a dichiarare il suo reddito complessivo, è, ormai, una norma accolta in altre importanti legislazioni. oltre quella inglese.

Nell'*income tax* degli Stati Uniti dell'America del Nord⁽¹⁾ per godere l'esenzione (n. 111) di dollari 4000 pei maritati e dollari 3000 pei celibi, le persone aventi un reddito superiore a tali cifre e minore di dollari 20.000, dovranno: « *avanti il primo marzo di ciascun anno, fare una dichiarazione veritiera e precisa, sotto giuramento od affermazione... al percettore delle imposte dirette pel distretto nel quale questa persona ha la sua residenza o il suo principale stabilimento; questa dichiarazione specificherà in modo preciso l'ammontare lordo del reddito proveniente da ogni cespite separato e dall'insieme di questi cespiti, e farà deduzione del totale degli articoli o delle spese e passività autorizzate dalla presente legge...* ».

Parimenti, nella legge d'imposta fondiaria della Francia⁽²⁾, che accorda uno sgravio totale o parziale ai piccoli proprietari fondiari che coltivano personalmente le loro terre (n. 36), si dispone: « *Per ottenere il beneficio degli sgravi previsti nel paragrafo precedente, il contribuente dovrà fare, al Municipio del Comune del suo domicilio reale, una dichiarazione scritta, con l'indicazione, secondo i documenti catastali, di tutti i terreni che gli appartengono e di quelli tra cotesti terreni di cui egli assicura direttamente la coltivazione.*

« *Egli dovrà affermare, in pari tempo, che non paga più di 20 franchi, per la parte erariale, sulla contribuzione personale-mobiliare, alla quale egli è sottoposto nelle varie residenze.*

« *Le dichiarazioni saranno ricevibili, ogni anno, prima del 10 Febbraio. I contribuenti non saranno tenuti a riprodurle annualmente, ma i fatti suscettibili di motivare una modificazione delle indicazioni contenute in tali*

(1) Legge federale del 3 Ottobre 1913, Sezione II D.

(2) Legge 29 Marzo 1914, *Contribution foncière des propriétés bâties et non bâties*, art. 30.

dichiarazioni, dovranno formare oggetto di dichiarazioni modificative, prima del 10 Febbraio dell'anno seguente ».

La diversificazione nell'imposta sul reddito complessivo risolverebbe dunque, entro certi limiti, il problema d'interessare ogni contribuente avente diritto a riduzioni a non omettere la dichiarazione del reddito, ed a farla in modo sincero, perchè in caso di omessa od infedele dichiarazione, egli si vedrebbe, senz'altro, colpito da una maggiore imposta, a guisa di penale o di soprattassa uniforme, costante e quasi automatica, con la perdita delle riduzioni.

Ma allora un possessore di reddito del lavoro sarebbe posto con tale norma nella grave alternativa o di farè la dichiarazione, che i possessori di redditi capitalistici non fanno, e quindi di pagare un'imposta accertata in modo più esatto e rigoroso, cioè più forte di quella pagata dai capitalisti, oppure di rinunciare al giusto beneficio della diversificazione. Onde si potrebbe osservare che, per tal modo, s'imporrebbe una penale a quei soli possessori di redditi che si vogliono favorire con la diversificazione, lasciando liberi tutti gli altri, ad esempio, i possessori di sola rendita pubblica, di omettere la dichiarazione, perchè essi, quando non avessero in pari tempo redditi di lavoro, non sarebbero aggravati da tale omissione. Questo, però, sarebbe un inconveniente non esteso alla generalità dei casi e minore della mancanza assoluta della diversificazione, per cui sarebbero aggravati eccessivamente non solo i contribuenti colpevoli o negligenti, ma anche quelli che onestamente dichiararono le loro entrate di lavoro o miste od altrimenti degne di riduzione d'imposta. D'altra parte, quando tutte queste entrate fossero dichiarate esattamente, più facile sarebbe scoprire, per via di confronti, le omesse od infedeli dichiarazioni dei possessori di redditi capitalistici. E infine, un buon ordinamento ed un rigoroso accertamento dell'imposta molteplice, o complessiva riesce molto meglio a scoprire e colpire per intero i redditi capitalistici che non quelli del lavoro o misti.

Se, dunque, il principio della diversificazione merita, per ragioni di giustizia, di essere introdotto in ogni imposta sul reddito complessivo, le due limitazioni anzidette, consigliate dall'esperienza, ne aumentano i benefici, senza seri inconvenienti.

Tali limitazioni, è superfluo dichiararlo, concernono qualsivoglia sistema di diversificazione, sia (in ogni imposta, specialmente se complessiva,) col mezzo della differenziazione delle aliquote percentuali di carico, o della riduzione in varia misura delle entrate nette ad imponibili, sia (in un'imposta plurima) col mezzo complementare dell'esenzione di tante cifre minime di entrate, quante sono le loro diverse categorie.

CAPITOLO X.

Critica delle obiezioni.

215. - Classificazione delle obiezioni. — Delineate, così, sul fondamento della legislazione comparata, le principali condizioni di pratica attuabilità della diversificazione in un' imposta sul reddito complessivo, e visto che tale attuabilità, lungi dall'essere impossibile o difficoltosa, è relativamente facile e spedita e concorre ad agevolare e migliorare il rendimento e la giustizia dell' imposta, rimangono, di conseguenza, eliminati i principali dubbi che in proposito si sarebbero potuti sollevare.

Ma, a questo punto, poichè non si hanno esempi di leggi d' imposta sul reddito complessivo le quali adottino una completa diversificazione, si presenta spontanea una domanda.

Se la diversificazione è tanto necessaria e tanto giovevole all' imposta sul reddito complessivo, come mai ne rimane generalmente esclusa?

Questa obiezione è altrettanto naturale, quanto formidabile in un' esposizione, qual' è la presente, che ha cercato di dimostrare la necessità e la convenienza della diversificazione nell' imposta complementare sul reddito, fondandosi principalmente sull' indagine storica e sulla legislazione comparata e con le medesime provando e riprovando sperimentalmente le ragioni teoriche e pratiche ed i sistemi dottrinali conducenti a quella tesi.

E certamente sarebbe un venir meno ad un tal metodo d' indagine il voler propugnare simile tesi in contraddizione della realtà storica e senza l' appoggio della legislazione comparata.

Se non che cotesta apparente contraddizione svanisce del tutto, appena si distingue, così nell' imposta, come nella sua diversificazione, la forma mutevole, dalla sostanza permanente.

Quanto alla sostanza, la stessa imposta sul reddito, talvolta e più di recente nella forma d' imposta complessiva, nella maggior parte dei casi nella forma di un sistema più o meno ordinato e perfetto d' imposte singole e plurime, esiste sempre in ogni Stato evoluto e sin dalla più remota antichità. Ciò che oggi, con alcuni perfezionamenti, tende a diffondersi, non è l' imposta sul reddito, ma la sua forma d' imposta personale e complessiva, specialmente complementare e progressiva. E di certo questa forma tende oggi a prevalere, come portato dei tempi attuali, perchè più adatto al presente ambiente economico-finanziario; nei tempi passati erasi affermata solo in circostanze speciali.

Lo stesso dicasi della diversificazione: sostanzialmente, invase e dominò ogni sistema tributario, in tutti gli Stati ed in tutte le civiltà: ma la forma della diversificazione per categorie, particolarmente quella classica, rappresenta

un'evoluzione, che, iniziata anch'essa fin dai tempi antichi, non potè svilupparsi, se non nell'ambiente economico-finanziario e politico-sociale dei nostri giorni: nell'accennato terzo periodo di evoluzione (n. 186).

Se, dunque, tanto l'imposta sul reddito, quanto la diversificazione classica nelle loro forme attuali sono una recente trasformazione e un nuovo adattamento di antichi fenomeni all'ambiente odierno, non bisogna materialmente ricercarle affatto nella storia e assai poco nella legislazione comparata; ma invece occorre studiarle in base ai principi che la storia e la legislazione ci aiutarono a formulare e dimostrare.

D'altra parte, le più recenti legislazioni qualche cosa possono pure insegnarci, in appoggio della tesi in esame, nonostante ch'esse, in genere, escludano la diversificazione intrinseca dell'imposta complessiva e complementare sul reddito (n. 218-219).

Tale esclusione, fino ad oggi innegabile, sembra dovuta ad una soverchia cura di evitare, in un'imposta progressiva a base di dichiarazione fortemente avversata dalle potenti classi sociali medie e ricche, ogni particolare che ne possa menomare l'illusoria mitezza dell'aliquota, che ne possa mettere in dubbio, sia pure apparente, la semplicità, l'uniformità, la giustizia qual'è volgarmente intesa.

Ond'è tuttavia necessario prevedere, formulare e riassumere simili dubbi e confutarli sommariamente, per sgombrare la via all'opera del legislatore.

Le obiezioni più facilmente prevedibili contro la diversificazione dell'imposta sul reddito complessivo è da immaginare che si possano distinguere in quattro gruppi, come appresso:

- I) *Arbitrarietà della diversificazione,*
- II) *Sua superfluità nell'imposta sul reddito complessivo,*
- III) *Danno che produce elevando l'aliquota d'imposta,*
- IV) *Difficoltà e complicazioni della diversificazione.*

216. - L'arbitrarietà. - I. — Questa obiezione accennata da Gladstone nel suo famoso discorso del 18 Aprile 1853, (n. 128), e formulata già da Guglielmo Pitt, fu spesso ripetuta. Maurizio Block⁽¹⁾, seguito in ciò dallo Stourm⁽²⁾, così la espone:

« Questa distinzione tra il reddito fondato e il reddito non fondato si giustifica agevolmente, ma suppone che si rediga una tariffa. Ora questa tariffa è estremamente difficile a redigersi, poichè: 1) non si sa sempre, per un reddito, qual'è la parte del capitale e qual'è la parte del lavoro (lo si sa assai poco nel commercio); 2) le cifre, aliquote e proporzioni, non possono essere fissate che arbitrariamente. »

Ma l'*arbitrarietà della diversificazione* costituisce un opponimento d'indole generale contro l'istituto, a qualsiasi imposta esso appartenga. Perciò,

(1) M. Block, nel *Journal des Économistes*, ottobre 1892.

(2) René Stourm: *Systèmes généraux d'impôts*, Parigi, 1893, pagg. 147 e 192.

l'obiezione trova un' eloquente risposta nel fatto che i sistemi tributari più progrediti e completi adottano, come si è visto, l' istituto della diversificazione dei redditi e delle entrate, così nel senso classico, come nel senso lato, specialmente nella forma estrinseca. E trovandosi l' istituto nel sistema tributario, sarebbe anzi incoerente ed arbitrario escluderlo dalla parte di esso meglio atta ad accoglierlo nella forma migliore intrinseca, per categorie.

Inoltre, l' obiezione esposta è dalla stessa natura di quella eccepita contro l' arbitrarietà delle tariffe progressive: anche la confutazione è simile a quella che si adduce in favore della progressione.

Qui, per la chiarezza, è bene parlare separatamente della diversificazione lata e di quella classica.

Si è visto che la prima serve al legislatore per raggiungere fini, necessari in un dato ambiente, d' indole economico-finanziaria e politico-sociale. Data la necessità, convenienza e giustizia di quei fini, il legislatore che si avvale d' una diversificazione idonea a raggiungerli direttamente, non commette arbitrio. L' imposta è l' atto di sovranità con cui lo Stato spoglia i cittadini di una parte delle loro ricchezze, per assicurare il loro bene comune. Se ciò non è arbitrario, neppure una diversificazione lata di qualsiasi specie e scopo, purchè anch' essa rivolta al bene generale dei cittadini, non può mai apparire arbitraria. A questo punto deve fermarsi la constatazione in questa sede, poichè non è qui il caso, e neppure è compito della scienza delle finanze di esaminare quali debbano essere i fini specifici e i mezzi idonei dell' azione dello Stato in un ambiente circoscritto. D' altra parte, non occorre qui, neppure in rapporto alla scienza delle finanze, insistere nello studio, presso che inesauribile, della diversificazione lata, dal momento che le sue leggi generali sono, come si è accennato, quelle medesime della diversificazione classica, la quale è più semplice e limitata nella sostanza, più ristretta e determinata nella forma, più necessaria all' imposta complementare sul reddito e quindi più strettamente connessa coll' oggetto del presente studio.

Ora, quanto alla diversificazione classica, la sua arbitrarietà starebbe, secondo la prevedibile critica, così nella sua tendenza, come nei modi della sua estrinsecazione.

II. - La tendenza a ridurre ad un valore uniforme le entrate di natura ed origine diversa vorrebbe contrastare — fu detto — ciò ch' è una realtà ineluttabile: cioè, che vi siano ineguaglianze di entrate, che naturalmente importano ineguaglianze nel peso dell' imposta. E' arbitrario voler ridurre ad espressioni uniformi, ciò che rappresenta delle realtà difformi. Ma questa obiezione, di cui Guglielmo Pitt (n. 114) si rese interprete, non concerne lo scopo della diversificazione classica, che lungi dal voler sopprimere le ineguaglianze di fatto, tende solamente a non aggravarne le conseguenze mediante un' imposta che finga d' ignorarle. La diversificazione classica non tende a distruggere le ineguaglianze delle entrate dei cittadini, sibbene a valutarne le conseguenze nel rapporto dell' imposta, affinchè questa,

con la sua apparente uniformità, non produca un'effettiva sperequazione dei pesi tributari (pagg. 183-186).

III. - Ma si obietta ancora come le differenze tra le entrate siano tante e così difficili a determinare od enumerare, che ogni loro classificazione riesca difettosa ed arbitraria (pag. 186, § 8)

Ed anche a ciò fu risposto (pag. 172) che la diversificazione non tende che al possibile: cioè, a tener conto solo di quelle differenze che, per essere più profonde e costanti, meglio si prestano ad una classificazione e ad un apprezzamento.

Nessuna legge ha mai preteso di provvedere in una materia qualsiasi in modo esatto e completo a tutti i singoli casi particolari; ogni legge è anzi costretta ad occuparsi soltanto dei casi generali, dei fatti comuni, delle medie normali; ed anche quando provvede a circostanze eccezionali si limita a dettare norme semplici e pratiche atte a raggiungere una giustizia, se non perfetta, almeno approssimativa, in modo da facilitare il compito del cittadino che deve osservarla e del magistrato che deve farla osservare. Ogni legge deve quindi superare quelle stesse difficoltà che s'incontrano nel dettar norme di diversificazione ⁽¹⁾.

Fin qui abbiamo riassunte le obiezioni d'indole generale già esposte sotto l'aspetto teorico e pratico, indipendentemente dall'imposta sul reddito. Occorre ora esaminare quanto interessa più direttamente quest'ultima.

217. - La superfluità. — E venendo al secondo gruppo di obiezioni, la *superfluità della diversificazione nell'imporre il reddito*, sarebbe dimostrata da tre circostanze, che con maggior forza potrebbero essere contrapposte alla nostra tesi:

1. - *Le principali imposte sul reddito non adottano il principio di diversificare il carico sulle varie entrate* (n. 215);

2. - *Nell'imposta sul reddito altre regole perequative compensano la mancanza di diversificazione;*

3. - *Le diversificazioni esistenti in ogni sistema tributario sono sufficienti a togliere le maggiori sperequazioni e non occorre, all'uopo, diversificare l'imposta complementare. Questa resiste alle ripercussioni non volute dal legislatore e non occorrono differenze atte a neutralizzarle.*

218. - Gli esempi principali; Stati Uniti. — Sulla prima circostanza, oltre alla spiegazione al n. 215, occorre aver presente che i tre gruppi delle legislazioni ricordate, e specialmente il terzo, offrono seri tentativi ed applicazioni, almeno parziali, della diversificazione nell'imporre il complesso delle entrate e delle ricchezze.

Fra le imposte sul reddito complessivo più recenti ed importanti, ricordiamo quella degli *Stati Uniti d'America* e quelle d'*Europa*.

a) Quanto alla prima, è lamentato che nella legge federale del 3

(1) V. i n. 153, 219.

Ottobre 1913 (n. 111), la quale stabilisce l'*income tax* (imposta sulle entrate ed imposta complementare sull'insieme delle entrate) manchi quasi del tutto la diversificazione, nonostante ch'essa, nella forma classica, fosse proposta nel corso della discussione della legge⁽¹⁾, con l'emendamento del Senatore Crawford, approvato dal Senatore Cummins. Il Seligman⁽²⁾ dice che bisogna sperare che non si attenderà molto tempo ad avere la diversificazione e ricorda che il Senatore Williams menzionò questo punto come suscettibile di dar luogo a miglioramenti, in un discorso che cominciava così: « Ciò che noi facciamo con questa imposta sul reddito è una cosa del tutto diversa da ciò che speriamo di farne un giorno ».

Veramente in una relazione del congresso della *National Tax Association* tenuto a S. Francisco dal 10 al 14 Agosto 1915⁽³⁾, preparata da un comitato presieduto dal Prof. Seligman stesso, e composto di noti finanziari, quali: Th. S. Adams, Ch. S. Bullock, Alfred E. Holcomb, ecc., tra le 17 riforme chieste per l'*income tax* federale, viene trascurata la diversificazione; ma ciò è da attribuire al fatto che si chiesero soltanto riforme di facile e pronta attuazione.

b) Quanto alle imposte complessive europee più importanti, trascurano la diversificazione classica soltanto la *legge austriaca dell'Einkommensteuer*⁽⁴⁾ e la *legge francese dell'imposta sul reddito*⁽⁵⁾.

Ma, in Austria, può riscontrarsi una certa tendenza ad imitare, in questa materia, la legislazione prussiana, la quale, come si è visto (n. 51), attua la diversificazione mediante un'imposta di sovrapposizione sul patrimonio: infatti, i sistemi tributari dei due Stati hanno già molti punti in somiglianza. Ma già osservammo (n. 49) e vedremo ancor meglio (n. 225, 3) come l'imposta sul patrimonio non sia idonea ed attuare un'estesa e completa diversificazione.

c) Fra le imposte europee, si è già visto come quella italiana applicata dai Comuni sotto il titolo d'*imposta di famiglia*, vera moderna imposta complementare sul reddito complessivo netto e disponibile, consente sostanzialmente la diversificazione nel modo più esteso e perfetto finora immaginato, non solo consentendo la classificazione formale delle entrate (numeri 167-173), ma ancor meglio consentendo di commisurar l'imposta all'*agiatezza* del contribuente, ossia a quella parte soltanto della ricchezza che viene goduta nelle comodità della vita, nelle medesime condizioni del ricco, cui avanza il tempo per non far nulla e godere i riposi del vivere delicato. Quale più ampio e libero criterio di diversificazione classica è mai

(1) *Congressional Record*, pagg. 4233, 4280 - 27, 29 Agosto 1913.

(2) *Essais* citati, vol. II, pag. 504.

(3) *National tax Association*. — *Report of the Committee on the Federal Income tax*; August 1915.

(4) Leggi 25 Ottobre 1896, n. 220 e 23 Gennaio 1914, n. 13; Regolamento 18 Marzo 1914, n. 61-67. Vedasi il n. 83.

(5) Legge di bilancio 15 Luglio 1914 (articoli 5-25), attuata dal 1° Gennaio 1916, per la legge del 26 Dicembre 1914 (articolo 5), modificata dalle leggi 30 Dicembre 1916 (art. 5) e 25 Febbraio 1917 — Regolamento 17 Gennaio 1917.

possibile d'immaginare? E' possibile fare delle riserve su questa sconfinata libertà rimessa al giudice tassatore (n. 203), ma non è possibile formulare una norma di diversificazione più ampia e comprensiva di questa, che ammette largamente ogni deduzione dall'entrata non solo di tutte le spese di produzione, ma anche dei pesi di famiglia, debiti, disgrazie, malattie, premi di assicurazione sulla vita e contro i rischi sul lavoro, per ricostituzione del capitale speso nell'educazione professionale, e via dicendo.

Simile ampiezza di apprezzamento era consentita al giudice dal disegno di legge dell'onorevole Sidney Sonnino⁽¹⁾, che nell'art. 27 proponeva l'imposta complementare e progressiva, sull'entrata appunto col nome d'*imposta di famiglia*, commisurandola « alla somma complessiva netta delle entrate del contribuente, siano in denaro siano in natura, e con speciale riguardo agli elementi indiziari, atti a determinare la capacità contributiva della famiglia o dell'associazione, quali il « grado sociale »⁽²⁾, la natura dei redditi, il valor locativo dell'abitazione e simili ».

219. - Francia — In Francia, poi, l'imposta sul reddito, avendo incontrato forti opposizioni, è stata redatta in modo imperfetto sotto ogni riguardo. Basti l'aver presente come tale imposta, non solo non sia stata preceduta da un riordinamento delle imposte singole sulla ricchezza mobiliare, nè dalla istituzione di migliori mezzi di accertamento della medesima, ma si fondi sull'accertamento dei vecchi tributi, noti per le loro deficienze⁽³⁾. Certamente questa imposta, se rimarrà, dovrà essere perfezionata con radicali riforme.

In tale imposta, peraltro, non mancò il tentativo d'introdurvi almeno una parziale diversificazione, in favore delle rendite vitalizie, che i senatori Maurizio Colin e Guglielmo Chastenet avrebbero voluto valutare soltanto per la metà dell'ammontare effettivo. L'on. Colin sostenne che, se per le « rendite vitalizie a capitale riservato » si può veramente dire ch'esse rappresentano un puro reddito, poichè il capitale si ritrova pur sempre nel patrimonio del creditore della rendita, invece per le « rendite vitalizie a capitale alienato » il creditore della rendita, quando percepisce le annualità, consegue non soltanto l'ammontare dei frutti del capitale su cui si constitui la rendita, ma benanche una parte del capitale medesimo: vale a dire, secondo la comune espressione, mangia la sostanza insieme col frutto. Per evitare le difficoltà dell'accertamento esatto della parte che in queste rendite rappresenta il capitale, sceverandola dalla parte che rappresenta il frutto, l'on. Colin ne proponeva la diversificazione, riducendone a metà il valore imponibile, osservando che una simile norma vigeva sino al 1901, pel calcolo dei diritti di mutazione per morte esigibili dall'usufruttuario. Norma vantaggiosa all'erario, per-

(1) *Atti parlamentari*, Camera dei Deputati, Legisl. XXIII, sessione 1909-10. — Documenti, stampato numero 330.

(2) Su questa espressione usata anche dal Pastor, V. pag. 224, § VI.

(3) Art. 19 della legge 15 Luglio 1914.

che, essendo le rendite vitalizie costituite quasi sempre in testa alle persone di oltre 55 anni di età, la parte di annualità corrispondente al reddito è inferiore alla parte corrispondente al capitale. L'On. Colin soggiungeva che tale diversificazione s'imponeva, date le idee di giustizia fiscale volute dal Parlamento, giacchè se ognuno deve pagare sul proprio reddito, non si può pretendere che il vitaliziato paghi anche sul proprio capitale, come avverrebbe obbligandolo a pagare l'imposta sull'intero ammontare della rendita vitalizia a capitale alienato.

Ma il Ministro delle Finanze respinse il concetto della diversificazione, perchè:

1. - Era arbitraria la riduzione a metà del valore imponibile delle rendite vitalizie a capitale alienato, non essendovi reddito più certo, meglio caratterizzato di quello proveniente da rendite vitalizie;

2. - Era poco equa la base di un tal sistema, giacchè se il valore imponibile della rendita vitalizia varia secondo l'età del vitaliziato, sarebbe stato arbitrario ridurre in ogni caso la rendita vitalizia a metà;

3. - Tale riduzione sarebbe stata ancora più ingiusta, perchè fatta a favore di coloro che trasformando così il proprio patrimonio in rendita vitalizia, lo sottraggono all'imposta di successione.

Così l'emendamento degli on. Colin e Chastenet fu, dietro proposta del Governo e della Commissione, respinto dal Senato con 206 voti contro 60 ⁽¹⁾.

E' superfluo osservare che l'ultimo argomento è troppo generico e potrebbe essere esteso a qualsiasi alienazione; ma ogni alienazione è soggetta ad imposta di trasferimento. Quanto al concetto di arbitrarietà V. il n. 153 e il n. 216.

Una proposta di legge molto più organica e completa fu quella presentata, nel 1907, dal Ministro delle Finanze on. Caillaux, formata di un'imposta generale sui redditi e di un'imposta complementare sull'insieme dei redditi ⁽²⁾. Questo disegno di legge, che fu ampiamente discusso in Parlamento sino al 1910, e poi cadde in Senato, introduceva la diversificazione soltanto nell'imposta plurima e generale sui redditi ⁽³⁾. Non l'adottava nell'imposta complementare sul reddito complessivo: e tale deficienza fu oggetto di critiche autorevoli alla Camera dei Deputati.

L'onorevole Teodoro *Reinach* osservò che la base d'imposizione era ingiusta, perchè non faceva distinzione fra le diverse fonti di reddito ed addizionava quantità che non sono dello stesso ordine (reddito del lavoro e reddito del capitale). ⁽⁴⁾

L'onorevole *Merle* Emilio, il quale proponeva di valutare per l'intero loro importo i redditi del capitale, per la metà quelli del lavoro, e per due

(1) *Journal Officiel*; débats, Sénat, 2e séance du 4 Juillet 1914, pag. 1034.

(2) *Chambre des députés*, IX Législ., session de 1907, Séance du 13 Juin 1907; doc. n. 737.

(3) Articoli 3 e 6 del disegno di legge.

(4) *Journal Officiel*, del 26 Gennaio 1909, pag. 126.

terzi i redditi misti, dichiarava essere mostruoso che un funzionario od un avvocato, il quale guadagni L. 6000 paghi la stessa imposta di un capitalista avente lire 6000 di reddito; e l'On. *Jaurès* approvò l'osservazione sull'opportunità della diversificazione⁽¹⁾.

L'onorevole Merle soggiungeva che, per combinare il principio della diversificazione con quelli dell'esenzione del minimo, delle deduzioni, e della progressione, il miglior sistema sarebbe quello di valutare in modo differente i redditi del capitale, del lavoro, e i redditi misti, e di sommare i risultati ottenutine⁽²⁾: in altre parole, egli proponeva l'adozione del sistema delle categorie vigente in Italia per l'imposta generale sui redditi mobiliari (n. 204), e attuata nella Repubblica di Firenze per l'imposta sul patrimonio complessivo, fin dal 1443, con una tariffa ordinaria proporzionale ed una straordinaria progressiva (n. 74).

Così pure l'onorevole *Berry* trovava fastidioso che un figlio capitalista, avente L. 5000 di rendita sfuggisse all'imposta, per l'esenzione del minimo; mentre una famiglia che guadagnasse L. 5500 o 6000, senza avere altre risorse, l'avrebbe pagata⁽³⁾; e l'onorevole *Bouctot* insistè anch'egli per l'estensione della diversificazione all'imposta complementare⁽⁴⁾.

L'onorevole *Magniaudé* dice che la diversificazione è uno dei principii della fiscalità democratica e ch'è giusto introdurre tal principio nell'imposta complementare, come nella cedolare.

Egli vorrebbe che le aliquote indicate nel disegno di legge fossero applicabili soltanto ai redditi misti, cioè provenienti dal capitale e dal lavoro uniti; ma che fossero diminuiti del 25 % pei redditi provenienti dal lavoro, senza capitale, e aumentati del 25 % pei redditi provenienti esclusivamente dai capitali. E non mancò lo stesso Deputato di rilevare il contrasto tra il principio ammesso nell'imposta normale e negato per l'imposta complementare⁽⁵⁾.

Detti oratori, evidentemente, non si preoccupano del problema della detrazione delle passività patrimoniali o personali (n. 206 e seg.), e neppure se ne preoccupa l'onorevole *Brun*, il quale, peraltro, osserva come, oltre il caso che tutti i redditi del contribuente derivino da unica fonte, occorre prevedere il caso ch'egli abbia diverse fonti di reddito. Perciò l'oratore propone che, se il reddito complessivo comprende redditi dell'industria, e del commercio, di cariche ed uffici, sia concessa al contribuente l'attenuazione di $\frac{1}{5}$ dell'imposta a tariffa piena che colpirebbe questi redditi.

Se il reddito totale comprende redditi agricoli, stipendi e salari, pensioni e vitalizi, professioni liberali, l'attenuazione dovrebbe essere di $\frac{2}{5}$ per la frazione dei redditi accennati.

(1) *Journal Officiel*, del 5 Luglio 1907, pag. 1673.

(2) *Journal Officiel*, 5 Luglio 1907, pag. 669.

(3) *J. O.* 31 Gennaio 1908, pag. 160.

(4) *J. O.* 9 Marzo 1909, pag. 674.

(5) *J. O.* 21 Febbraio 1908, pag. 378.

Pagherebbero in base alla tariffa piena i redditi dei fabbricati, dei terreni e dei capitali mobiliari.

L'Oratore non si dissimulava che la sua proposta avrebbe condotto ad un elevamento dell'aliquota generale.

E, probabilmente, fu questa la ragione prevalente, benchè non dichiarata, per cui il relatore ed il ministro non accettarono la diversificazione; ma essi si limitarono a far rilevare che già questa trovavasi nell'imposta normale sulle entrate ⁽¹⁾. In realtà, gli oppositori della riforma tributaria ponevano in dubbio ch'essa bastasse a coprire il fabbisogno, ed il Ministro cercava perciò di non indebolire il gettito dell'imposta complementare.

Dunque, neppure in Francia manca una consapevole tendenza ad introdurre la diversificazione intrinseca nell'imposta complementare sul reddito; e ciò permette di concludere che, mentre le principali legislazioni delle imposte sul reddito, per lo meno nella forma di sovrapposizione, ne adottano il principio, le altre legislazioni tendono a questo scopo.

Ad ogni modo, gli esempi delle legislazioni che non hanno potuto, per proprie particolari difficoltà, adottare la diversificazione, non avrebbero alcun valore generale o di principio: « non avrebbe alcun valore per noi, che potendo inalzare l'edifizio della nuova imposta sopra un terreno affatto sgombro e libero di qualunque impedimento, non avremmo bisogno alcuno di creare, intanto, l'ingiustizia, per correre poi in traccia di giustizie riparatrici. Laonde egli è per me una verità incontestabile che l'imposta sulla rendita, quando vi si dovesse ricorrere, avrebbe ad essere attuata in modo da colpire le diverse rendite con una diversa ragione di tassa ». Così concludeva, nel 1857 il Broglio, parlando dell'*income tax* inglese, che allora non era diversificata ⁽²⁾.

220. - Surrogati della diversificazione. — Nè più attendibile sembra la seconda circostanza con cui, a prescindere dalle naturali e spontanee compensazioni delle differenze, potrebbe assumersi di dimostrare la superfluità della diversificazione nell'imposta complessiva: cioè che *in questa altri espedienti perequativi compensano la mancanza di diversificazione*.

Circa le perequazioni spontanee, si è visto ch'esse non possono eliminare le più aspre e profonde differenze (pag. 183-4), specialmente per quanto concerne le imposte di consumo. « Invano, per sfuggire alle responsabilità risultanti dal mantenimento di simili imposte, si pretende che i lavoratori ne rigettino il peso definitivo sui ricchi consumatori coll'elevamento del prezzo della loro mano d'opera. Questa ripercussione non è mai completa; non si opera durante i tempi di sciopero, nè durante i periodi di depressione industriale, quando il salario tende a ribassare. I vecchi, le donne, i fanciulli non ne profitano » ⁽³⁾.

(1) J. O. 5 Marzo 1909, pagg. 625-7.

(2) E. Broglio, *op. cit.*, vol. II, pag. 121.

(3) Claudio Jannet: *Le Capital, la Speculation et la Finance*, Parigi, 1892, pag. 553.

Circa le altre pretese perequazioni, anzitutto, quando si sopprime, in un'istituzione, taluno dei diversi suoi benefici, aventi singolarmente una propria speciale ragione di giustizia e di pubblico interesse, non si dovrebbe parlare d'alcun compenso, il quale non esiste; perchè tale soppressione, lungi dal venir compensata dagli altri benefici, che rimangono, riesce, invece, a menomare la bontà e l'efficacia dell'istituzione, formata appunto dal complesso intero ed armonico di tutti i suoi pregi. L'imposta complementare sul reddito ha parecchi pregi particolari, che altre forme d'imposizione non hanno; ma ciò non giustifica la rinuncia ad uno dei migliori di essi, qual'è quello della diversificazione classica. Tal rinuncia, che ridurrebbe al meno od al nulla la missione perequativa dell'imposta complementare, le impedirebbe anche di compensare le diversificazioni ingiuste e nocive del rimanente sistema tributario.

Ciò premesso in linea generale, è appena necessario chiarire alcune obiezioni particolari.

Si potrebbe, infatti, affermare che il compenso della mancata diversificazione sarebbe raggiunto, nell'imposta complementare sul reddito:

I. - *Con la somma di tutte le entrate e con la detrazione di tutte le perdite*, di modo che nella valutazione complessiva l'utile annuale di un cespite è diminuito dalla perdita in un altro cespite: il che non ha luogo nelle imposte singole e neppure in quelle plurime sui prodotti.

Suppongasì che in un determinato anno un industriale abbia avuto i seguenti risultati:

Dall'industria armentizia utile + L. 5000;

Dal commercio del legname perdita — L. 6000.

Secondo l'imposta sui prodotti il contribuente pagherà l'imposta sull'utile di L. 5000; mentre secondo l'imposta complessiva il contribuente stesso, avendo un reddito di L. + 5000 — 6000 = — 1000 non pagherà imposta di sorta.

« Fare la somma di tutti i redditi netti — dice l'Einaudi⁽¹⁾ — vuol dire fare anche le necessarie sottrazioni ». Questo sistema, convenientemente sviluppato, può condurre alla deduzione di tutti i rischi, le perdite, le annuità passive, che si vorrebbero compensare, specialmente pei redditi del lavoro o misti, mediante la diversificazione.

II. - *Con la deduzione dei debiti personali del contribuente o delle passività d'indole generale*: deduzione che non si effettua nell'imposta sui prodotti.

Così se il contribuente con un reddito industriale di L. 5000 ha un debito suo personale, cioè indipendente dall'industria, di L. 6000 annue d'interessi sopra un mutuo passivo, egli pagherà l'imposta sul prodotto di L. 5000; mentre non pagherà l'imposta complessiva, la quale consente che

(1) L. Einaudi, *Corso cit.*, pag. 173.

dall'entrata di L. 5000 sia detratta la passività personale di L. 6000, col risultato della mancanza del reddito imponibile.

E', però, evidente come, in primo luogo, non tutti i contribuenti possiedan cespiti vari, dei quali alcuni attivi e altri passivi; non tutti possiedano, accanto ad entrate di lavoro, entrate capitalistiche o miste, o debiti personali e passività generali, e come la proporzione di questi elementi e quindi dei relativi compensi sia variabilissima e casuale. In secondo luogo, è del pari evidente come alcuni dei beneficii di tali provvedimenti dell'imposta sull'entrata complessiva intesi a non colpire le passività o le perdite, risultino eguali per tutte le specie di entrate, siano esse soltanto capitalistiche, o soltanto del puro lavoro, o miste, siano esse più o meno permanenti o temporanee, sicure od aleatorie; più o meno atte a sfuggire all'accertamento fiscale, mediante l'evasione, od a sfuggire all'incidenza, mediante la traslazione del carico dell'imposta, oppure siano, per altri riguardi, degni di maggiore o minor favore. Onde rimangono spesso immutate le differenze di aggravio fra le entrate di varia natura, che soltanto la diversificazione può equamente considerare ed attenuare.

La giustizia di non colpire le perdite e le passività come entrate, sussiste in ogni caso, per tutte le categorie di redditi. Infine, alla pubblica finanza, la quale ha bisogno di fare assegnamento sopra una somma media d'imposta annua possibilmente sicura e costante, è necessario di togliere al contribuente la facoltà illimitata di compensare le entrate del presente con le passività del passato. Infatti, le leggi d'imposta sul reddito generalmente limitano tale compensazione entro il periodo di tempo, annuale, biennale o triennale, che serve di base alla valutazione del reddito medio annuo, e vietano rigorosamente di computare in un dato periodo di base le perdite o passività verificatesi in un periodo anteriore. Tale divieto ha lo scopo non solo di eliminare complicazioni, difficoltà d'indagini, confusioni e frodi, ma anche di evitare che fra i periodi prosperi per l'economia nazionale e quelli di crisi si verifichino troppo forti oscillazioni nel gettito dell'imposta (n. 161, 229). In tal caso, dunque, la pretesa compensazione non si verifica affatto per nessuna categoria di entrate, e la diversificazione si rende più che mai necessaria.

221. - Esenzione del minimo di esistenza. — La compensazione, potrebbesi affermare, sarebbe anche raggiunta *con la tariffa regressiva o con quella progressiva, e coll'esenzione del minimo necessario alla vita*. Tale è l'opinione riportata dall'Helferich ⁽¹⁾, il quale perciò conclude che non si deve esitare a rinunciare alla diversificazione delle entrate non consolidate in un sistema d'imposte sui proventi; oppure d'una imposta sul reddito. Egli, però, riconosce che questo modo di vedere non si accorda

(1) G. A. R. Helferich, *op. cit.*, luogo cit., pag. 368.

« con quello dominante — egli dice — nella moderna dottrina tedesca » (ma s'è visto come la dottrina in esame non sia tedesca).

Premettesi ch'è da considerare l'esenzione del minimo necessario alla vita, non come un surrogato, ma semplicemente come un mezzo unilaterale e ristretto della diversificazione classica, mentre questa deve operare su tutti i redditi, compresi quelli molto più importanti che, data la loro entità alquanto elevata (n. 137), media od anche bassa, ma non infima, formano la grande massa imponibile e non sono esenti per tenuità. Per esempio, non si potrebbe giustificare l'imposizione con un'unica aliquota percentuale sul reddito sia pure elevato ma temporaneo e incerto di un lavoratore e sulle rendite perpetue e sicure dei capitalisti, col fatto che un altro lavoratore con reddito minimo rimane esente dall'imposta: la giusta esenzione di questo non compensa, né scusa l'ingiusto aggravio di quello. D'altra parte, è ben vero che, se il legislatore, invece di limitarsi ad esentare i possessori di reddito minimo, tassando tutti gli altri anche per la quota di reddito corrispondente al minimo, estende l'esenzione, in modo fisso e costante, anche ai possessori di redditi elevati, allora tutti godono del beneficio dell'esenzione di quanto è necessario alla vita. Ma è chiaro che, in questo caso, il beneficio stesso riesce più sentito pei redditi infimi, poco pei redditi medi e pochissimo pei redditi elevati: dedotta da tutti i redditi accertati una somma fissa rappresentante il minimo di esistenza, e tassata la rimanenza si verifica soltanto una lieve progressione, la quale, come vedremo col seguente paragrafo, non sostituisce la diversificazione. Lo stesso dicasi per la deduzione di pesi di famiglia: la detrazione di una quota fissa per ogni membro della famiglia diminuisce l'aliquota dell'imposta in ragione inversa dell'ammontare del reddito: più il reddito è alto e meno la deduzione per pesi di famiglia è sensibile. Si ha dunque ancora una lieve progressione, che occorre esaminare in via generale.

222. - Progressione e degressione. — L'argomento della progressione e della degressione apparrebbe più consistente e serio.

Ma, in linea pregiudiziale, dovrebbero ricordare come il principio della progressione non potrà mai essere applicato in tutta la sua estensione, essendo noto che, per evitare la totale confisca dei redditi, l'efficacia della progressione dovrà venir sempre costretta in limiti così angusti, da violarne il principio, proprio quando la logica e la giustizia imporrebbero di dargli la più estesa applicazione. Tale difetto della progressione è fortemente aggravato dalla necessità, in cui trovasi il legislatore, di ottenere un sufficiente prodotto dall'imposta, attuata in un ambiente economico, che spesso s'incontra, in cui pochi sono i redditi alti e molti sono i redditi medi e bassi. Il legislatore è, quindi, costretto a far gravare la progressione anche e specialmente sulle classi medie, deformandola e menomandone lo scopo di giustizia. In modo che agli effetti benefici della progressione non può venire attribuita se non una piccola parte di quell'importanza, che la grande bontà

del suo principio lascerebbe arguire: onde occorre che la giustizia ne sia integrata con quella della diversificazione.

Secondo l'Einaudi, l'imposta ideale si limiterebbe ai consumi non necessari, ed il mezzo pratico *quantitativo* di esentare il risparmio starebbe nella progressione ⁽¹⁾, ma il chiaro Economista non trascura il mezzo pratico *qualitativo*, cioè la diversificazione.

Nelle opere degli economisti meno recenti troviamo, invece, trattati in modo promiscuo i due concetti dell'imposta progressiva e di quella diversificata, specialmente per quanto concerne la distinzione delle entrate di lavoro dalle entrate capitalistiche (193).

In modo più pronunciato e frequente dall'epoca della Rivoluzione del 1789 in poi, ma talvolta anche anteriormente, per giungere alla necessità delle imposte di consumo sugli oggetti di lusso e delle aliquote progressive, si parte dal postulato che il sistema tributario debba alleviare il lavoro umano. Per tal modo, il concetto diversificativo, come quello progressivo, più che l'intuizione di un principio non ancora dimostrato, è l'espressione di un sentimento rivolto a proteggere il lavoratore.

E gli economisti, i giuristi, i filosofi rappresentano il lavoratore come il gigante che sostiene sulle proprie spalle il mondo sociale: l'essere pensante, sintesi animata della filosofia, compendio economico e giuridico dei tempi nuovi; l'essere operante che attua la legge di perfettibilità indefinita dell'uomo: il lavoro, che costituisce la legge delle leggi, garanzia dei principi, del diritto, dell'indipendenza e del progresso; l'essere creatore, che mediante la sua forza individuale e collettiva sempre in azione eleva l'umanità a civile consorzio avente la libertà come mezzo, la virtù come fede, la felicità come scopo.

Ne consegue che filosofi, giuristi ed economisti volgono ogni simpatia, ogni cura e protezione verso il lavoratore; per vie diverse, con metodi differenti in questo pensiero s'incontrano gli intelletti più disparati: Adamo Smith col suo contraddittore Pietro Verri, Filangieri e Beccaria con Genovesi e Broggia; Ricardo e Turgot con Boucanan e G. B. Say; Sismondi e Proudhon con Mill e Romagnosi. Gli illustri scrittori, dopo di aver combattuti i privilegi a favore dei ricchi, dei nobili, dei clero, cioè delle classi oziose, tendono a giustificare differenze a favore delle classi lavoratrici anche nel regime tributario. Col principio della solidarietà e dell'utile sociale, della moralità e del diritto i più grandi pensatori non si limitano al concetto di colpire i consumi di lusso più di quelli necessari, ma tendono all'esenzione di quanto è necessario per l'esistenza del contribuente e della sua famiglia, ed a colpire il di più in misura progressiva (n. 189, IV).

Constatando questa pronunciata tendenza non intendiamo certo di avviare la diversificazione sulla rotaia dei ragionamenti metafisici, come direb-

(1) L. Einaudi, *Corso cit.*, pag. 260.

be il Pareto; ma semplicemente di rilevare la dipendenza del fenomeno tributario da un intreccio di forze diverse, nelle quali l'istinto e la ragione, il sentimento e l'utilità sociale unendosi cooperano alla produzione del fenomeno stesso, in modo che progressione e diversificazione si fondono nell'antica massima dettata, ma non seriamente applicata dalla saggezza romana: che i proletari hanno pagato il loro debito alla Repubblica quando hanno allevato i loro figli, cioè mantenuto questo esercito del lavoro, ch'è la prima sorgente della pubblica ricchezza.

« Volere che l'operaio — dice il Fonteyraud ⁽¹⁾ — il quale ha lentamente accumulato a forza di sudori, di privazioni, un reddito di 500 franchi ne paghi 50 al tesoro, per la ragione che il gran proprietario, possessore di un reddito di 50000 ne paga 5000, questo è volere che, perchè un uomo di 20 anni può sollevare il peso di 200 chilogrammi, un bambino di due anni ne sollevi uno di 20, il quale spezzerebbe le sue fragili braccia; è volere l'assurdo, l'ingiusto e non tener conto dello svolgimento delle forze individuali, né delle necessità sociali.... L'imposta, *per essere equa*, non deve dirigersi ai redditi incerti e mutabili degl'impiegati, dell'artista, dell'operaio, se non dopo, di aver esaurite tutte le altre sorgenti di reddito pubblico. L'imposta, *per essere realmente proporzionale*, deve soltanto sfiorare gli oggetti di consumo necessario e pesare gravemente sulle materie di lusso e di ostentazione; del pari un'imposta sui redditi dovrà tener conto, non solamente della cifra dei redditi, ma ancora della destinazione, e non domandare il 5 % ad un povero possessore di 500 fr. l'anno, come al Nabab che prenda 500 mila franchi all'anno.... »

Ora in tutti questi ragionamenti è sempre sott'inteso che il possessore di un piccolo reddito, sia, in generale, un lavoratore ed il possessore di un reddito elevato sia un capitalista; ed in effetti ciò corrisponde alle generalità dei casi, nonostante le molte eccezioni. Il ricco non lavora o lavora assai meno ed in migliori condizioni del povero. Ed appunto per tal fatto, chi difende la progressione e la degressione in massima difende i redditi del lavoro (n. 230 fine).

Invero, si è già visto che questi istituti, non solo partono dal concetto generale, comune anche alla diversificazione, di colpire il contribuente secondo la sua capacità contributiva e l'entità del suo sacrificio, ma tendono anche ad operare direttamente una vera e propria diversificazione.

Anche il legislatore inglese espresse il concetto che quanto più l'impresa è importante e remuneratrice, tanto più vi prevale il capitale (n. 135).

E nell'Alsazia-Lorena, durante la discussione della legge 8 Giugno 1896, relativa alle imposte sulle industrie e su alcune professioni (*Gewerbsteuer*), il Governo proponeva, al momento del voto, la degressione in favore degli utili inferiori a 5000 marchi, dicendo: « La *Gewerbsteuer* ha per scopo

(1) Fonteyraud, nota ai *Principles of Political Economy and Taxation* di David Ricardo (1817), capitolo XII.

essenziale di colpire gli utili industriali e commerciali; essendo il prodotto dei mestieri piccoli e medi e delle botteghe medie e piccole in gran parte la remunerazione del *lavoro personale* dell'industriale, ne segue che questi piccoli redditi debbono essere sottoposti ad una tariffa di favore »⁽¹⁾.

E questo stesso concetto, che fu poi seguito in Germania, nell'imposta di guerra del 1913 (n. 78), trovasi pure attuato in Russia dove l'imposta proporzionale a tariffa differenziale sugli utili del commercio e dell'industria, delle società per azioni ed altre imprese soggette a pubblicare il rendiconto, stabilisce una quota tanto più forte, quanto più la percentuale degli utili è elevata. La progressione è fondata non sulla cifra assoluta degli utili, ma sulla loro importanza in relazione all'ammontare *nominale* del capitale effettivamente *liberato*⁽²⁾.

E appunto questo concetto è prevalso persino nell'imposta sui profitti dipendenti dalla guerra, in Italia⁽³⁾.

Infine il medesimo concetto trovasi attuato nel Lussemburgo (n. 85), dove gli stipendi privati sono considerati come quelli misti, se il reddito complessivo del contribuente è superiore a L. 5000; in caso contrario, sono considerati in una categoria inferiore.

Per la Francia, si è visto l'esempio dell'imposta sui terreni (n. 36).

Insomma, così dagli scrittori, come dai legislatori, in modo implicito od esplicito si afferma che, nelle imprese, il capitale è tanto più prevalente, e la necessità del risparmio è tanto minore, quanto più elevato è il suo reddito sia in cifra assoluta, sia in rapporto al capitale, quindi con l'imposta progressiva si colpiscono i redditi del capitale più di quelli del lavoro.

« E quando si persista a dire — osserva il Pescatore⁽⁴⁾ — che, a parità di reddito, l'*aliquota del risparmio* è naturalmente maggiore nella rendita personale, onde si diminuisce d'altrettanto la rendita disponibile per l'imposta, noi risponderemmo che, volendo tradurre questo postulato della giustizia morale in regola di diritto, ne risulterebbe l'imposta progressiva qual norma generale di tassazione; egli è infatti evidentissimo che il sistema della proporzione materiale ed uniforme mette precisamente in disparte ogni considerazione relativa al risparmio, di cui a dettame della ragione morale, tanto più cresce il bisogno di una ben regolata famiglia, quanto più si discende nella scala economica a condizioni più umili, a più modeste e più ristrette fortune ».

Non si è escluso che in questa tesi possa riscontrarsi una certa ap-

(1) *Verhandlungen des Landesanschlusses von Elsass Lothringen*, 1896. Vedansi anche gli atti parlamentari francesi, *Chambre des Députés*, IX législ., Session de 1907, Tome II, pag. 253.

(2) Vedasi la memoria illustrativa posta in principio del progetto del bilancio delle entrate e delle spese dell'Impero Russo per l'esercizio 1908, redatto dal Ministro delle Finanze Kokowitzoff (trad. francese di Barbet de Vaux). — V. pure Raffalovich: *Les finances de la Russie*, nella *Revue économique internationale*, 1907, II, pagg. 319 e seg. La progressione adottata in Russia tiene così conto, oltre che dell'entità del reddito, anche di quella che fu chiamata la *forza produttrice* del capitale (pagg. 181-183).

(3) Regio Decreto 21 Novembre 1915 n. 1643, allegato B. (V. n. 64, I; pagg. 71-2).

(4) *Op. cit.*, pag. 276.

prossimazione al vero, (n. 64, II); ma, in tal caso, la progressione opererebbe una diversificazione troppo generica, incerta ed approssimativa, e, per di più, limitata ad una sola distinzione dei redditi, in due categorie: quelli del lavoro, e quelli del capitale; mentre le differenziazioni necessarie ed opportune sono tanto numerose ed estese (n. 10; n. 204).

Ed anche limitata a questa sola distinzione, la diversificazione mediante aliquote progressive non agirebbe fra i redditi di eguale ammontare, cioè verrebbe meno proprio nei casi in cui l'uniformità di trattamento dimostrerebbe un'ingiustizia più palese ed evidente.

Bastano tali deficienze di diversificazione, inerenti ad ogni tariffa progressiva, per spiegare come molte imposte progressive moderne non omettono affatto la diversificazione per categorie, o per sovrapposizione; appunto perchè, come si è detto, così la progressione, come la diversificazione sono due mezzi differenti, ma concomitanti, rivolti a raggiungere l'eguaglianza di sacrificio dei godimenti o della produzione, per colpire secondo la capacità contributiva, oltre che per raggiungere gli altri scopi speciali del legislatore (n. 109): onde nessuno dei due mezzi può sostituire l'altro: essi si trovano, anzi, uniti anche in antiche leggi.

Alla fine del Medio Evo, l'imposta progressiva complementare stabilita nella Repubblica di Firenze secondo la scala del 1443, e sotto il nome di *graziosa*, era basata sulla ricchezza complessiva non soltanto calcolata con un sistema diversificativo perfetto (pag. 84), ma anche depurata dalla pigione della casa di abitazione del contribuente, della bottega, dai debiti ed altri carichi, dalle spese di riparazione e manutenzione, e di duecento fiorini per testa. Queste detrazioni in seguito variarono, ma furono sempre ritenute necessarie con la tariffa progressiva ed anche con la diversificazione⁽¹⁾. E lo stesso deve dirsi dell'imposta progressiva del 1447⁽²⁾, sotto il nome di *decima dispiacente*⁽³⁾.

Il perchè di questa coesistenza dei due criteri di distribuzione: progressivo e diversificativo è stato teoricamente spiegato (pagg. 222, 240).

« La lotta pel reddito — secondo l'immagine del Cassola⁽⁴⁾ — può paragonarsi ad una corsa, la quale si svolga sopra una pista rotta da ogni sorta di ostacoli e di salti nel suo tratto iniziale e via via più facile e piana nel suo sviluppo ulteriore. I concorrenti sono ordinati in numerosi gruppi; il più denso è costituito di pedoni, mentre gruppi via via meno numerosi si valgono, rispettivamente, di mezzi di trasporto sempre più rapidi, perfetti ed efficaci. Nè i corridori muovono da uno stesso punto; poichè coloro che sono nelle condizioni più sfavorevoli, muovono dal traguardo, mentre gli altri partono da un punto tanto più avanzato della pista, quanto più vantaggiosa

(1) V. Gius. Canestrini, *Op. cit.*, pag. 219.

(2) *Libro di Provisioni del 1446-47. Archivio delle Riformagioni*, Cl. II, Dist. IV, n. 10.

(3) Canestrini, *Op. cit.*, pagg. 224 e seguenti.

(4) Carlo Cassola: *La proprietà e la distribuzione della ricchezza*, Milano 1916.

è la situazione nella quale essi corrono.... ». Ora come si regola l'imposta progressiva? Essa eleva tanto più la ragione del carico, quanto maggiore è la distanza da ciascuno già percorsa, quanto più elevato è il reddito raggiunto. Certamente, questo può dipendere in parte anche dalle condizioni della lotta e dai mezzi adoperati, e quindi la progressione ne tien conto, alleggerendo il peso relativo di chi rimane indietro ed aggravando il peso degli altri. Per tal modo, la progressione considera che gli ostacoli superati e l'energia spesa e quindi da reintegrare è di massima inversamente proporzionale alla distanza percorsa, al reddito conseguito; ma la progressione trascura un computo più esatto e circostanziato delle accennate differenze, pel quale occorre la diversificazione.

Questa considera in modo particolare la profonda differenza di condizioni che passa tra persone che, pur avendo in qualunque modo raggiunta egual distanza, fecero uso di mezzi diversi di locomozione, partirono da punti diversi, consumarono e consumeranno in misura varia le proprie energie personali e quindi dovranno trovarsi in condizioni opposte di fronte al nuovo percorso da fare nel ciclo della produzione. Il pedone che ha raggiunta la meta partendo dal traguardo e correndo non si troverà in condizioni di proseguire come colui che partendo da un punto più avanzato, o facendo uso dei più idonei mezzi di locomozione meccanica raggiunse la stessa meta, superando facilmente la distanza e gli ostacoli e conservandosi in condizioni fisiche tali da poter proseguire vittoriosamente la gara.

Ora delle condizioni disperate, in cui il lavoratore e il capitalista *con egual reddito* si trovano di fronte alla successiva produzione, l'imposta deve tener conto, perchè essa deve rinnovarsi come il reddito. Quello costituito da beni non ha limite di tempo, il raccolto industriale è una corrente continua di prodotti⁽¹⁾, che mai si chiude, di fronte alla quale il singolo lavoratore deve personalmente conservare, dopo l'applicazione dell'imposta la proporzione delle forze di cui prima disponeva, rispetto a tutte le altre persone. La permanenza generica della forza consistente nel lavoro sociale è certa come la permanenza del fondo capitale, qualunque sia l'imposta; ma l'imposta diversificata tende ad assicurare *in ciascuna singola persona* la conservazione delle forze individuali, considerandola come soggetto capo di una famiglia. La diversificazione considera nel lavoratore non la semplice macchina, che, logora, si sostituisce con altra macchina, sibbene la persona singola che deve perpetuarsi con la sua famiglia.

Ciò che si è detto della progressione vale, con maggior forza nei riguardi della degressione, che certamente è meno efficace della prima, anche ne' suoi effetti diversificativi, e vale anche per la detrazione fissa per ogni capo di famiglia, o per ciascun membro della famiglia, detrazione che si risolve in una forma degressiva.

(1) G. Smart: *La distribuzione del reddito*, 2^a ediz., cap. VI.

Resta dunque dimostrato che le tariffe progressive e degressive non possono considerarsi un surrogato della diversificazione, nè possono escluderla.

223. - Deduzione dei premi di assicurazione. — Una maggiore consistenza avrebbe l'ipotesi spesso avanzata e ripetuta anche dallo stesso Helferich ⁽¹⁾, cioè: che il compenso della mancata diversificazione, almeno per quanto concerne i redditi del lavoro, potesse essere raggiunto coll' *accordare la deduzione dal reddito dei premi di assicurazione della vita* del capo o di altri membri d'ogni famiglia.

In effetti si viene così ad esentare il risparmio effettivo ⁽²⁾.

Tale deduzione è accordata dalle principali imposte sul reddito, in Austria, in Prussia, in Inghilterra, in Svizzera. « Per contrappesare lo scorgimento che viene dall' *income tax inglese* — dice Mac Culloch ⁽³⁾ — a provvedere sulla sorte dei propri figliuoli e successori, nel 1853 ⁽⁴⁾ fu stabilito che coloro i quali assicurassero le proprie vite, o quelle delle loro vedove, avrebbero avuto diritto a vedersi restituita l'imposta sulle somme spese in premio di tali assicurazioni, purchè queste somme non eccedessero una sesta parte dei redditi degli assicurati. Ma, quantunque questo provvedimento avesse il suo merito, pure è soggetto a qualche seria obbiezione. Difficile è lo scoprire alcuna buona ragione, per cui una simile concessione debbasi accordare soltanto in favore delle somme assicurate. Questo è uno dei tanti modi in cui si possono impiegare i risparmi e non v'ha motivo per credere che sia il migliore di tutti. In alcuni casi, anzi, può essere affatto l'inverso. Se un mercante od altra persona ha un affare lucroso per le mani, estendendo il quale possa provvedere ai bisogni della propria famiglia, o se giunge al medesimo intento impiegando in terreni, case, fondi pubblici, azioni di società industriali, ecc., perchè mai il Governo dovrà intervenire col suo giudizio, ed offrirgli un premio quando, in vece di tutto ciò, impiega in assicurazioni? ⁽⁵⁾ Non è facile difendere una preferenza di tal genere; e sarebbe difficile verificare in altro modo che le somme esentate dall'imposta furono accumulate e rese fruttifere per l'oggetto che la legge si propone. Noi non sappiamo se questa difficoltà sia invincibile. Ma fino a quando il privilegio di cui si tratta opera soltanto sotto gli attuali limiti e regolamenti, ci sembra che aggravi le disuguaglianze dell'imposta. Il premio che conferisce si restringe soltanto a pochissimi, e non si può conseguire che sotto condizioni le quali, in molti casi, o piuttosto in tutti, si dovrebbero respingere ».

E' dunque chiaro che la deduzione dei premi di assicurazione non sempre può compensare la mancanza delle riduzioni volute dalla diversificazione dei redditi del lavoro dai redditi capitalistici.

(1) G. A. R. Helferich, *op. cit.*, pag. 368, nota. V. anche Roncali: « L'imposta personale sul reddito ecc. » Genova, Donath, 1892, pag. 31.

(2) L. Einaudi: *Corso cit.*, pag. 262.

(3) J. R. Mc. Culloch Esq., *op. cit.*, l. c.

(4) Legge 16 e 17, Vittoria, cap. 34, § 54; vedasi il testo a pag. 520 del *Dowell's income tax laws*, seventh edition (1913) revised by E. Piper.

(5) Questa obbiezione è ripetuta dal Nicholson, *op. cit.*, l. c.

Di più si è dimostrato (pagg. 123 e 129) che mai può compensarle in modo completo; e lo stesso J. St. Mill, che pure aveva accennato un simile errore, ebbe a riconoscerlo (n. 121).

Tuttavia, cotesta compensazione, entro modesti limiti, può ammettersi (n. 191); ma essa, anzitutto, concerne soltanto i redditi del puro lavoro, o misti di capitale e di lavoro, che più frequentemente formano oggetto dell'assicurazione sulla vita, in confronto dei redditi capitalistici, che di solito non formano oggetto di tali assicurazioni, appunto perchè non dipendono dalla durata della vita umana. Rimangono, quindi, diversificati i redditi capitalistici da tutti gli altri redditi del puro lavoro e misti; ma non rimangono diversificati i redditi del puro lavoro in confronto di quelli misti, né rimangono diversificate tra di loro le varie entrate di ciascuna di queste due ultime categorie. Di modo che, siccome un reddito di L. 6000, per esempio, è decurtato da uno stesso premio di assicurazione, tanto se deriva dall'industria e commercio, che da una libera professione, o da un impiego privato o pubblico, così la deduzione del premio di assicurazione non serve a differenziare l'imposta tra il commerciante, il libero professionista, l'impiegato privato e quello pubblico.

In secondo luogo, non tutti i contribuenti, che hanno entrate di puro lavoro si trovano in grado di stipulare l'assicurazione sulla vita; al contrario, molti di essi non dispongono di entrate talmente fisse e regolari da poter contrarre l'impegno del pagamento rateale a scadenze improrogabili del premio di assicurazione: ed è noto che il mancato pagamento di un'annualità di premio importa la risoluzione del contratto a danno dell'assicurato.

Inoltre, i lavoratori che non godono perfetta salute e che perciò appunto avrebbero maggior bisogno di provvedere all'avvenire della propria famiglia, non sono ammessi a stipulare l'assicurazione della loro vita. Mentre vi sono molti contribuenti che godono entrate capitalistiche, ma che pure la stipulano. In tali casi, se la deduzione del premio dall'entrata imponibile ha effetto diversificativo, lo manifesta in senso opposto allo scopo della diversificazione classica, favorendo i redditi capitalistici e non favorendo i redditi del puro lavoro, meno forti e più meritevoli di protezione.

Infine, la deduzione dei premi è, in ogni legge, necessariamente ⁽¹⁾ limitata a cifre modeste e perciò non è proporzionata all'entità dei redditi che meritano il favore della diversificazione; né tali cifre possono essere di molto elevate, senza dare incentivo ad abusi, da parte dei capitalisti, a danno del gettito dell'imposta. E quando l'imposta complementare comprende le persone giuridiche, ad esempio le società cooperative di lavoro le quali non possono fare assicurazioni sulla vita, la deduzione dei premi sarebbe del tutto esclusa ed i loro redditi del puro lavoro non godrebbero alcuna riduzione.

(1) Sulla convenienza di questa limitazione, v. Roncali, Op. cit., pag. 31; Vocke: *Die Abgaben, Auflagen und die Steuer*, etc., Stuttgart, 1887, pag. 464 e seg., confutato dal Graziani: *Istituzioni citate*, pagina 319.

224. - Pesì di famiglia. — Quanto all'ipotesi che il compenso della mancata diversificazione possa essere raggiunto col ridurre l'aliquota oppure col detrarre somme fisse dal reddito *per pesi di famiglia*, cioè per notevole numero dei figli, per malattie, particolari disgrazie, valgano le osservazioni testè esposte ai §§ 220-4. In effetti, tale preteso compenso concerne in egual modo tutti i contribuenti, che si trovano nelle anzidette circostanze di famiglia, qualunque sia la natura delle loro entrate; ed il relativo sgravio ha efficacia limitata soltanto a coloro che si trovano in quelle speciali circostanze; le quali meritano, peraltro, un'autonoma riduzione d'imposta di per loro stesse, indipendentemente dalla natura delle entrate. Dunque, l'ipotetico compenso effettivamente non ha luogo e seguirà, anche dopo la detrazione dei pesi famigliari, a sussistere la sperequazione tra le imposte relative ad entrate di natura diversa, ove non provveda la diversificazione intrinseca e diretta dell'imposta sul reddito complessivo.

Concludendo, si può ritenere che, in generale, gli espedienti di perequazione, adottati dall'imposta progressiva sul reddito totale hanno ragioni proprie, separate e indipendenti, di eguaglianza, e di utilità sociale. Anche la diversificazione ha ragioni sue proprie di eguaglianza e di utilità sociale: e perciò nessuno di tali istituti può essere soppresso, perchè lo si supponga sostituito o compensato dagli altri, mentre tale compensamento non ha luogo.

E se pur l'imposta sul reddito potesse raggiungere la migliore attuazione del principio di eguaglianza senza essere intrinsecamente diversificata nel senso classico, non potrebbe, ad ogni modo, raggiungere l'attuazione degli altri non meno importanti scopi finanziari e politico-sociali voluti dal legislatore, ossia la diversificazione in senso lato, anche mediante la disuguaglianza del peso tributario, (n. 197).

225. - Perequazione e ripercussione. — La terza argomentazione che dimostrerebbe la superfluità di diversificare l'imposta complessiva sul reddito, sarebbe poi questa: che

a) *già una certa perequazione si ottiene dalle imposte normali singole su ciascun prodotto* specialmente da quelle di sovrapposizione, come l'imposta sul patrimonio, e da quelle speciali; o dall'imposta plurima o generale sui prodotti, quand'essa è intrinsecamente diversificata;

b) *L'imposta complementare, avendo carattere personale, resiste alle ripercussioni e non occorre, perciò, compensarle con diversificazioni opportune.*

I. - Quanto al primo argomento, non si può negare che, per giudicare se ed in qual misura l'imposta sul reddito complessivo debba esser diversificata, non bisogna considerarla isolatamente, sibbene in relazione a tutto il rimanente sistema tributario. Il quale costituisce attorno all'economia nazionale una diseguale catena, di cui ciascuna imposta rappresenta un disforme e disparato anello e vi assume la forma, la grandezza e il posto adatti alla propria funzione.

Nessuna imposta rappresenta un valore isolato ed assoluto, ma invece

rappresenta il valore relativo di un elemento del complesso del sistema tributario. Tutti ammettono che solamente il sistema tributario, e non una singola imposta, effettua il compito voluto dal legislatore⁽¹⁾.

Ciò è di palpabile evidenza, e nel presente studio si è appunto cercato di dimostrare che ogni sistema tributario corrisponde ad un sistema di diversificazione; ma è pur vero che non tutte le differenziazioni che ne risultano son giuste e conformi all'intento del legislatore, anzi molte di esse riescono ingiuste e contrarie al volere del legislatore, il quale inutilmente ha cercato di correggerle con altre imposte singole e molteplici, oppure con le imposte di sovrapposizione, comuni o *speciali*. Così, ad esempio, nel sistema delle imposte singole i redditi dei valori mobiliari sfuggono spesso all'imposta; i redditi delle terre sono spesso valutati inadeguatamente in base ad antichi catasti; i redditi delle libere professioni non sono valutati così rigorosamente, né impossibilitati a trasferirsi come quelli degli impiegati dello Stato; l'evasione varia secondo la natura dell'imposta; in generale i redditi del lavoro che corrispondono, in gran parte, ai redditi minori o medi, sono aggravati molto da imposte di consumo, in confronto dei proprietari di terreni ed aziende, i quali, consumando prodotti che in parte sono della propria economia, non pagano tutte le imposte di consumo, e in confronto dei ricchi capitalisti, che ne pagano per una quota di entrata relativamente scarsa. Infine, non tutte le imposte si ripercuotono in egual misura, nè hanno basi di pari ampiezza, egualmente stabili ed accessibili alle indagini fiscali.

Ora tutte queste differenze non soltanto si compensano di rado ed imperfettamente, ma spesso si sommano, alterando profondamente la voluta direzione ed altezza del sistema tributario. E l'imposta complementare sul reddito deve correggere tali spontanee e nocive diversificazioni del sistema tributario, con altra preordinata in senso contrario.

Inoltre, abbiám visto che molteplici e disparati sono gli scopi della diversificazione in senso lato, ed è facile intendere che non tutti possono esser raggiunti, neppur con le diversificazioni intrinseche od estrinseche delle imposte normali, ma occorre tecnicamente di servirsi anche della diversificazione intrinseca per categorie, la quale si esplica in modo completo e perfetto solo in un'imposta generale sull'insieme di tutte le entrate, qual'è l'imposta complementare sul reddito complessivo.

II. - Infine, anche per le differenziazioni volutamente conseguite nelle imposte normali, si presenta la necessità di continuarle medesimamente nell'imposta complementare, per meglio accentuarle, o per lo meno per non ridurle o distruggerle.

Ed apparrebbe persino strano l'intendimento d'istituire un'imposta complementare perequatrice con una grave sperequazione, da correggersi poi alla

(1) Emilio Sax: *Grundlegung ecc.*, citati, cap. VI, § 84.

meglio, mediante quelle imposte normali appunto che attendevano di esser corrette od integrate dalla complementare (n. 219, pag. 297).

Per meglio chiarire quest'ultimo punto, basterà ricordare ciò che si disse in Francia, quando si discusse il disegno di legge d'imposta sul reddito del Ministro on. *Caillaux*.

Il relatore, on. *Renault*, ed il Ministro, infatti, negarono la necessità della diversificazione, osservando com'essa fosse attuata dall'imposta plurima normale sulle varie entrate, e quindi il capitalista, a parità di reddito, pagasse più del commerciante, e questo più del semplice salariato⁽¹⁾. E l'onorevole Luigi *Ollivier* esemplificava tale concetto, rilevando che, secondo l'insieme del disegno di legge, cioè riunendo l'imposta complementare sul reddito con l'imposta plurima normale, per un reddito di L. 3000 si sarebbe pagato annualmente dal

capitalista	fr. 120,00	funzionario	fr. 7,50
proprietario rurale . .	» 96,00	medico, avvocato . .	» 7,45
commerciante	» 32,39	impiegato privato . .	» 2,50 ⁽²⁾
affittuario	» 27,50		

Ma, a prescindere che l'esempio indicato dall'on. *Ollivier* è scelto in modo artificioso, in quanto egli è partito da una cifra bassa di reddito non soggetta all'imposta complementare, sul reddito complessivo, perchè questa comincia dal reddito di fr. 5000, ed altresì artificioso in quanto nella cifra bassa si manifesta fortemente la degressione per effetto della detrazione fissa di un minimo di esistenza accordata ai salariati, è, peraltro, facile rispondere con un esempio più comune, preso dallo stesso disegno di legge, di cui si occupava l'oratore.

Secondo il combinato disposto degli articoli 6 e 43, l'imposta normale sui prodotti avrebbe colpito un reddito di fr. 10,000 nel seguente modo: L'entrata del solo capitale paga sull'intero ammontare di fr. 10,000 mentre gli stipendi e salari godono (a Parigi) una deduzione fissa di L. 2500 e pagano sulla rimanenza di fr. 7500, come segue:

capitalista il 4 %, quindi l'imposta di fr. 400,
 impiegato il 3 %, » » » 225,

onde l'impiegato paga la metà circa di quanto paga il capitalista.

Ora applichiamo l'imposta complessiva complementare su fr. 10,000 (art. 60):

Il capitalista pagherà fr. 110,
 l'impiegato » » 110.

Ed in complesso per le due imposte.

Il capitalista pagherà fr. 510,
 l'impiegato » » 335,

onde l'impiegato paga appena $\frac{1}{3}$ circa di meno di quanto paga il capita-

(1) *Journal Officiel*, 5 Marzo 1909, pag. 627.

(2) *Journal Officiel*, 9 Marzo 1909, pag. 678.

lista. Vale a dire, la proporzione d'imposta fra le due categorie, dal legislatore già nell'imposta normale sui prodotti stabilita nel rapporto 2:1, si è ridotta, per mancanza di diversificazione nell'imposta complessiva, al rapporto 5:3. L'impiegato ha perduto nell'imposta complementare circa $\frac{1}{3}$ del beneficio della diversificazione dell'imposta sui prodotti: è stato menomato il criterio di effettiva eguaglianza del carico complessivo, che il legislatore aveva ritenuto già conveniente. E simile constatazione si potrebbe ripetere per l'Italia e per altri paesi, che già nell'imposta molteplice attuano un'estesa diversificazione.

Ora, se lo scopo dell'imposta complementare si è quello di ridurre le sperequazioni ingiuste e di accentuare le distinzioni giuste tra i redditi di varia natura, che già si verificano nell'imposta normale, senza la diversificazione essa raggiunge l'effetto opposto di riprodurre, almeno in parte, le sperequazioni, e di eliminare le differenziazioni volute perchè eque.

Nè basta rilevare la menomazione dei pregi e la cessazione dei vantaggi diversificativi dell'imposta molteplice e *normale*, cioè l'illogica alterazione delle fatte premesse e dei principii affermati; ma occorre rilevare il danno ancor più grave che la mancanza di diversificazione direttamente fa emergere nella stessa imposta *complementare* sul reddito.

Infatti, se l'accennato disegno di legge Caillaux avesse logicamente mantenuta nell'imposta complementare la diversificazione stabilita nella normale (art. 43), mediante una detrazione fissa dagli stipendi e salari di franchi 2500, allora l'impiegato avrebbe pagato su fr. 7500, con la tariffa progressiva complementare (art. 60) fr. 40. Se poi anche questa tariffa fosse stata differenziata come furono differenziate le tariffe dell'imposta normale, riducendola di $\frac{1}{4}$ in favore degli stipendi e salari, allora l'imposta di fr. 40 per l'impiegato sarebbe ridotta a L. 30. Per tal modo, mentre il capitalista avrebbe pagato L. 110 per l'imposta complementare sull'entrata effettiva di L. 10000, l'impiegato avrebbe pagato L. 30 per la medesima imposta sulla stessa somma d'entrata; ossia quasi $\frac{3}{4}$ di meno. La differenziazione dell'imposta normale, ch'era di circa $\frac{1}{2}$, lungi dall'attenuarsi nell'imposta complementare, in coerenza del principio stabilito, si sarebbe accentuata, elevandosi a circa $\frac{3}{4}$. E tale appunto è il risultato voluto della logica del principio, dalla conseguenza delle fatte premesse, per conservare all'imposta complementare il suo ufficio, il suo carattere deciso, non di empirico mezzo per procurar denari all'Erario, sibbene di perfetto strumento di perequazione dei pesi e di perfezionamento del sistema tributario.

III. - In modo particolare, molti che ritengono bastevole la differenziazione delle imposte molteplici e normali e quindi superflua quella dell'imposta complementare sull'entrata complessiva, fanno grande assegnamento sugli effetti diversificativi dell'imposta sul patrimonio aggiunta alle imposte sulle singole entrate, in modo da colpire doppiamente quelle capitalistiche ed aggravarle quindi più delle entrate del puro lavoro.

Ma si è accennato (n. 49) come questa sovrapposizione produca effetti diversificativi unilaterali, ristretti ed incompleti, ed un esempio concreto varrà meglio a dimostrarlo.

In Italia, il Ministro delle Finanze, onorevole Meda, dopo di aver manifestato il proposito di limitare la differenziazione dell'imposta complementare alle sole due categorie delle entrate *certe e fisse di lavoro*, da una parte, e di *tutte le altre entrate*, dall'altra, soggiungeva: « Ciò costituirebbe, se non si provvedesse ad un'opportuna integrazione, un'ingiustizia, poichè come nell'imposta normale l'aliquota gravante sui redditi di lavoro si volle pari alla metà di quella che colpisce i redditi di capitale, mentre i redditi misti sono colpiti con aliquote intermedie, così anche la complementare progressiva deve trattare diversamente i redditi del lavoro, quelli misti e quelli di capitale.

La Commissione ha quindi ritenuto opportuno ed equo di provvedervi introducendo nel proprio sistema una tenue imposta patrimoniale per i patrimoni superiori alle lire 10000, in quanto i loro possessori siano assoggettati alla complementare sul reddito. Questa forma di tributo raccomandabile anche perchè consentirà alla finanza di possedere inventari più esatti delle ricchezze, e quindi di seguirle attraverso le successioni, non servirà tuttavia se non a ristabilire l'equilibrio fra chi trae dal solo capitale un reddito e chi un reddito eguale trae dal solo lavoro » (1).

Non si può negare la geniale semplicità di questa classica distinzione delle entrate in tre categorie principali, che l'onorevole Commissione Ministeriale, per la prima volta in Italia, decisamente afferma in una proposta ufficiale d'imposta complementare sull'entrata complessiva, dopo di aver concesso l'onore di un particolare esame al presente studio e di averne maestrevolmente accolti i principii essenziali, nei casi, più tipici ed urgenti, eliminandone i particolari ritenuti più difficoltosi e le forme più ardue. Ciò riprova la nota competenza dei membri di questo scelto Comitato (2) ed in pari tempo la sua forte preoccupazione di evitare ogni complicazione inutile nell'organismo dell'imposta complementare. Ma vedremo come tale diversificazione possa estendersi nel modo più semplice.

Quì l'on. Ministro delle Finanze non espone i particolari e i motivi

(1) *Atti Parlamentari*, Cam. dei Deputati, 1ª sessione; Discussioni; tornata del 12 marzo 1917, pag. 12889.

(2) Secondo la comunicazione del Ministro delle Finanze, On. Prof. Meda, al Presidente del Consiglio dei Ministri, in data del 13 settembre 1916, furono chiamati a collaborare col Ministro e col Sottosegretario di Stato, On. Danieli, *pochi esperti della dottrina economica, di quella giuridica finanziaria e dell'attività amministrativa finanziaria dello Stato*, nelle persone dei signori:

Prof. Luigi Einaudi, direttore della *Riforma Sociale*, di Torino;

Avv. Salvatore d'Amelio, direttore della *Rivista di diritto pubblico e della pubblica amministrazione*, di Roma;

Dott. Alessandro Abbate, direttore generale delle Imposte dirette nel Ministero delle Finanze;

Dott. Silvio Benettini, direttore generale delle Tasse nel Ministero delle Finanze;

Dott. Pasquale d'Aroma, agente superiore delle Imposte di Torino, l'Ufficio;

Avv. Edoardo Tommasone, segretario nel Ministero di Grazia e Giustizia;

Dott. Antonio Stravino, primo segretario nel Ministero delle finanze.

della proposta, riservati ad una ulteriore relazione; ma l'interpellante onorevole Soleri, che al pari dell'on. Gasparotto, provocò le accennate dichiarazioni ministeriali, le commenta, affermando che se l'imposta patrimoniale dovrà costituire un semplice correttivo della mancata diversificazione dell'imposta complementare sull'entrata, bastava forse, anzichè creare un nuovo tributo, elevare anche di più nell'imposta normale l'aliquota gravante sui redditi capitalistici in confronto di quelli del lavoro ⁽¹⁾. Però quest'idea di tollerare un difetto di diversificazione nell'imposta complementare, nella supposizione che tal difetto possa venir corretto o compensato dagli effetti diversificativi di quella normale, nega o restringe la missione perequatrice della complementare ed è stata testè confutata, osservando che questa deve corregger quella, e non viceversa.

Ora facciamo un esempio pratico, per chiarire come la proposta dell'onorevole Commissione meriti di essere modificata ed estesa nei modi tutti che la presente disamina venne esponendo.

Supponiamo che l'imposta complementare sul reddito come fu ideata dall'on. Commissione venga a colpire le entrate con una progressione tale che per quelle medie dia un'aliquota del 4%, e che l'imposta sul patrimonio lo colpisca, pure in media, coll'aliquota dell'1‰, corrispondente, col saggio d'interesse del 5%, all'aliquota del 2% sull'entrata patrimoniale. Ne conseguirebbe, secondo la designata proposta, che, nel loro insieme, i due tributi graverebbero le varie categorie di entrate con le seguenti differenze, in luogo di quelle indicate a pag. 274-5:

Categoria A, entrate capitalistiche:	L. 4 + 2% =	 6%
» B, » miste (industria, commercio)	}	 4%
» C, » di lavoro, incerte, vitalizi		
» D, » certe e fisse di lavoro (stipendi governativi, pensioni)		

Confrontando questa triplice distinzione con quelle risultanti dalle imposte normali (pag. 274-5), si vede quanto essa sia incompleta e come la proposta dell'on. Commissione, siasi inoltrata solo per breve tratto sulla via tracciata nel presente studio, dando così adito a rilevanti manchevolezze. Da tale confronto, infatti risulta che ove fosse adottata la proposta in esame,

1) Non si avrebbe distinzione alcuna fra le entrate capitalistiche, che nell'imposizione molteplice formano quattro differenti categorie A^{IIV} , singolarmente giustificate.

2) Le entrate delle categorie B e C formerebbero un'unica categoria, mentre ne costituiscono quattro: B^{II} ; C^{II} , altrettanto giustificate.

Tali deficienze inammissibili, dopo quanto venne esposto a sostegno delle categorie A^{IIV} , B^{II} , C^{II} , D, sarebbero aggravate dalla progressione dell'imposta complementare, e aumenterebbero ancora, se questa fondasse, come sarebbe pur conveniente, il calcolo della esenzione del minimo necessa-

(1) Marcello Soleri: *La Riforma tributaria dell'on. Meda*, ne *La Nuova Rassegna* (Roma) del 20 marzo 1917.

rio all'esistenza e dei pesi di famiglia sul reddito già diversificato e ridotto ad omogenea quota imponibile (n. 75; 221). La tariffa progressiva dell'imposta complementare, aggravando gli effetti dannosi della mancata riduzione delle entrate a varie cifre imponibili, impedisce, come si disse, di compensare tali dannosi effetti mediante una maggiore diversificazione dell'imposta normale non progressiva.

In conclusione, l'imposta sul patrimonio non giustifica lo scemamento della diversificazione nell'imposta complementare sull'entrata.

IV. - Infine, circa la mancanza di ripercussione nell'imposta medesima, è vero che la ripercussione è meno facile che nelle imposte singole e che dalla legge d'imposta sul reddito suole essere espressamente vietata. Tuttavia nonostante il divieto, essa in fatto ha sempre luogo, in misuravaria, secondo la natura delle entrate formanti il reddito complessivo. E di ciò la diversificazione deve tenere il debito conto.

E così rimane confutato il secondo gruppo di obiezioni, essendo reso, anzi, più evidente che la diversificazione *non è affatto superflua nell'imposta sul reddito, bensì è sempre necessaria.*

226. - Altezza dell'aliquota. — Il terzo gruppo di obiezioni si riassume nei danni derivanti all'imposta dall'elevata percentuale della sua aliquota.

Sembra opportuno notare come qui non si tratti della gravezza totale dell'imposta, della effettiva sua pressione, che per universale consenso vuol essere considerata come un male necessario, da ridursi sempre quanto è possibile alla minima quantità. Qui invece si tratta dell'elevatezza della misura percentuale del tributo, la quale è soltanto uno dei coefficienti della pressione tributaria, ma non sempre è il decisivo. Il difetto d'accertamento della base imponibile e l'evasione possono, ad esempio, eliminare gran parte del peso tributario.

Nondimeno anche i danni di ordine politico e finanziario prodotti da un'aliquota troppo alta, specialmente se progressiva, sono così evidenti da non potere esser negati; ed in Francia, se ne preoccupò la Camera dei deputati nella discussione del menzionato disegno di legge d'imposta complementare sul reddito⁽¹⁾.

E, pure ammesso che, in questo caso, l'obiezione si presenta fondata sull'apparenza, anziché sulla realtà delle cose, tuttavia anche l'apparenza, che spesso decide l'atteggiamento psicologico del contribuente ha, in materia fiscale, qualche peso, ed occorre tenerne il debito conto. Ma, per l'apparenza non è lecito rinunziare ad un reale beneficio reso giusto dal principio di eguaglianza, oppure ad un forte interesse del legislatore di attuare un fine di alto beneficio sociale.

Così, ad esempio, si ammette che sotto l'aspetto politico e parlamen-

(1) *Journal Officiel*, 5 Marzo 1909, pag. 625.

tare, l'elevatezza dell'aliquota procura al disegno di legge una forte opposizione della gran massa della pubblica opinione, la quale può tollerare una nuova imposta, a condizione però ch'essa non si presenti, nella sua apparenza, come troppo gravosa. Ciò si verifica in ogni nuova imposta, ma specialmente in quella che adotta aliquote progressive, le quali, se non partono da un limite assai basso, non possono estendersi sufficientemente nè graduarsi bene, senza giungere presto ad una grande altezza e senza divenire od apparire spogliatrici.

Tale preoccupazione della pubblica opinione si riflette poi nell'opposizione parlamentare; né qui si arresta. Se anche il disegno di legge supera tale ostacolo e viene approvato, si ottiene una legge impopolare, che genera una maggiore riluttanza dei cittadini a dichiarare il reddito ed a pagare un'imposta, ch'essi ritengono troppo elevata nell'aliquota percentuale.

Ne consegue un danno finanziario, perchè l'imposta con aliquota palesemente troppo alta, non solo fomenta le frodi degli obbligati e consegue un limitato incremento; ma anche diviene poco elastica, vale a dire: non consente facilmente che ne sia aumentata l'aliquota, in caso di grave ed urgente bisogno del Tesoro.

Tutto ciò è innegabile, ma perde molto del suo peso, quando si rifletta che, in realtà, la diversificazione produce bensì un aumento delle aliquote, ma non produce un aumento del tributo a carico di tutti i contribuenti, sibbene a carico soltanto di quelli ch'essa non favorisce, cioè di quelli che si trovano in grado o nell'equa e legale obbligazione di pagare un'imposta maggiore.

La contraria apparenza può essere smentita con un esempio assai ovvio.

Supponiamo tre contribuenti aventi ciascuno un'entrata netta di lire 4000, però di varia natura e precisamente (n. 204):

1. - L. 4000 di categ. A ¹	pari ad imponibili L. 4000
2. - » 4000 » A ²	» » » 3000
3. - » 4000 » D	» » » 1500
<u>12000</u>	<u>Totale 8500</u>

Se lo Stato ha bisogno di un prodotto d'imposta di L. 120, l'otterrà con l'aliquota unica dell'1 % sul reddito non diversificato di L. 12000, ed allora ciascuno dei tre contribuenti pagherà L. 40 d'imposta, con eguale mitezza apparente, ma con intrinseca disparità di carico, oppure in modo contrario ai fini speciali voluti dal legislatore. Ma la stessa imposta di lire 120 lo Stato otterrà applicando, con miglior criterio di eguaglianza, e secondo i fini ch'esso si propone, l'aliquota più elevata di circa L. 1,41 %, su ciascuno dei tre redditi eguali, ridotti in varia misura agl'imponibili succitati, che ammontano a L. 8500. In questo caso, invece dell'imposta di L. 40,

il 1° contribuente	sul reddito imponibile di L. 4000	pagherà L. 56,48
il 2° »	» » » 3000	» » 42,35
il 3° »	» » » 1500	» » 21,17

E sul reddito totale di L. 8500 pagheranno L. 120,00

Appare qui evidente come, per una parte dei contribuenti, l'aumento dell'aliquota dall'1% all'1,41% è stato nominale ed apparente, mentre, combinato con la diversificazione delle entrate, ha condotto ad un lieve aumento oppure ad una notevole diminuzione d'imposta in favore di chi ne aveva diritto.

Anche quei contribuenti che, lungi dalle sottigliezze, ragionano col più grossolano buon senso, dal fatto concreto e tangibile di pagare per un'entrata di L. 4000, l'imposta di L. 42,35 nel 2° caso, e L. 21,17 nel terzo, deducono senz'altro che il 2° contribuente è soggetto all'aliquota percentuale di L. 1,06% e che il 3° contribuente è soggetto all'aliquota di L. 0,53%: ond'essi concluderanno facilmente di non aver subito un forte aumento dell'aliquota unica dell'1%, oppure di aver conseguito una notevole riduzione.

L'aumento è rimasto notevole solo pel 1° contribuente, che la legge non ha voluto favorire, perchè gode un reddito permanente e sicuro più di tutti gli altri.

Or questo risultato è, come quello della progressione, nell'ordine dei concetti politici e finanziari dell'imposta complessiva. Così la diversificazione come la progressione hanno egualmente bisogno di essere volgarizzate per poter vincere le difficoltà testè accennate, per poter penetrare la psicologia dei funzionari dell'imposta e del contribuente, e, prima ancora, quella dell'opinione pubblica e del legislatore. Se il vizio delle imposte normali deriva principalmente da quegli errori che il Puviani così bene classificò sotto il titolo d'*illusioni finanziarie*, e se coll'imposta complementare si vuol correggere quel vizio compensandolo, è pur necessario muover contro certe apparenze illusorie, attuando la diversificazione e la progressione dopo di aver disvelate e smentite quelle false apparenze.

Finanziariamente l'imposta diversificata coll'intento classico è suscettibile d'incremento, perchè grava sul vero reddito disponibile ed in modo uniforme, quindi non ostacola la formazione e lo sviluppo della ricchezza, né il necessario risparmio. Ed anche gl'inasprimenti di aliquote che si rendessero in seguito necessari potrebbero risparmiare almeno in parte le entrate di lavoro o le altre meritevoli di riguardo maggiore.

Tale imposta sarà sempre elastica, nonostante l'apparente elevamento generale dell'aliquota, se questa partirà da modesti limiti e seguirà una moderata progressione, in modo da non dare, normalmente, il massimo prodotto di cui è suscettibile, ma un prodotto alquanto più tenue. In tal caso, sarà anzi, come s'è accennato, più elastica con la diversificazione, la quale ha questo pregio speciale: che consente di chiedere, quando sia necessario, mag-

giori sacrifici soltanto alle entrate che li possono sopportare. Del che possiamo offrire due tipici esempi: l'imposta mobiliare italiana, in cui i numerosi inasprimenti ben si valsero sempre della diversificazione vigente, accentuandola; e il complesso delle legislazioni dell'Italia e degli altri paesi di Europa che per conseguire i forti aumenti d'imposta resi urgenti dalla guerra mondiale dovettero approfondire le diversificazioni esistenti e moltiplicarle, con risultati non buoni quando dovettero improvvisarle.

227. - Difficoltà e complicazioni. — Siamo così giunti all'ultima serie di obiezioni prevedibili contro il concetto diversificativo dell'imposta sul reddito: *Si temono dalla diversificazione difficoltà e complicazioni* (numero 80), mentre nell'imposta si cercano e si vogliono semplicità e facilità di applicazione. Tali requisiti sono specialmente preziosi in un'imposta sul reddito complessivo, che già tende, per sua natura, alle complicazioni. Il Conigliani, perciò, ritiene che la diversificazione sia inapplicabile ad un'imposta sul reddito, per causa dei gravi ostacoli che incontrano gli artifici necessari per attuarla⁽¹⁾.

Il Ministro delle finanze, on. Meda, annunciava alla Camera dei deputati come la Commissione da lui nominata per lo studio della riforma tributaria in Italia (n. 225, III), concludesse che, salva una detrazione del 25 per cento per i redditi certi e fissi di lavoro (attuale categoria D dell'imposta di ricchezza mobile) i redditi da assoggettarsi all'imposta complementare fossero assunti, per ragioni di *chiarezza e di semplicità*, senza diversificazione⁽²⁾; e l'on. Marcello Soleri, al quale il Ministro rispondeva, in una successiva pubblicazione, interpretava tali ragioni nel senso che il *coacervo e la progressività* dell'imposta complementare impedissero di differenziare le varie categorie⁽³⁾.

Ma questa interpretazione non sembra ammissibile, perchè se l'onorevole Commissione, come si è accennato, ha creduto nell'alta sua competenza di potere accogliere la tesi principale del presente studio, introducendo nell'imposta complementare la diversificazione dei redditi certi e fissi del lavoro, ha in tal modo riconosciuto che questa non nuoce alla chiarezza ed alla semplicità e non incontra alcun ostacolo nel coacervo o nella progressività, o in altro carattere della complementare. Eliminato questo dubbio per la distinzione di due categorie, resta anche eliminato per quella di otto categorie, altrettanto precise, semplici ed evidenti, di applicazione altrettanto facile e sperimentata nell'imposta normale italiana.

Nondimeno, il dubbio accennato era stato esposto anche dal De Pa-

(1) C. A. Conigliani: *La riforma delle leggi sui tributi locali*, pag. 586. Modena, 1898.

(2) *Atti Parlamentari*, Camera dei Deputati, Legislatura XXIV, 1^a sessione. — Discussione. — Tornata del 12 Marzo 1917, pag. 12889. Né l'on. Meda precisò meglio il suo pensiero ripetendo il suo discorso nella Rivista *Vita e Pensiero* (Milano, fasc. 38 del 20 Marzo 1917).

(3) M. Soleri, deputato al Parlamento: *La riforma tributaria dell'on. Meda*, ne *La Nuova Rassegna*, anno II, n. 6 (Roma, 20 Marzo 1917).

rieu⁽¹⁾ e da altri illustri economisti; e tant'è la potenza dell'errore derivante nelle menti più elette dalla prevenzione e dal pregiudizio, che tale obbiezione, spesso ripetuta, potè divenir ben grave (prima che il decisivo esperimento italiano [n. 147] le togliesse ogni valore) se un competente ministro delle finanze e grande uomo di Stato, quale il Conte di Cavour, la oppose, come il principale ostacolo contro l'imposta unica sulla rendita.

Nella relazione alla Camera dei Deputati, sulla situazione finanziaria, fatta nel Novembre del 1855, il Conte di Cavour diceva:

« Nello stabilire una tassa uniforme sulla rendita, voi colpite del pari e le rendite perpetue, e le rendite vitalizie; e quelli ricavati da capitali non perituri, e quelle che sono il frutto di capitali sottoposti a rapido deterioramento; le rendite che si conseguono senza porre in pericolo il capitale che le produce, come le rendite che lo espongono a perdite gravissime.

Volendo che l'imposta sulla rendita sopperisca a tutti i bisogni dello Stato, dovrete colpire pure le rendite che sono costituite da compensi per servizi personali, da profitti delle professioni, dai benefizi dei commerci e delle industrie, ed allora cresce l'ineguaglianza e l'ingiustizia.

« Forse per riparare a questo difetto si cercherà a graduare la ragione della tassa, a seconda delle varie fonti donde scaturisce la rendita; ma in allora *s'incontreranno tali difficoltà da sbigottire non solo gli uomini pratici, i freddi finanziari, ma i più arditi progettisti.*

« In Inghilterra, l'ineguaglianza dell'imposta sulla rendita, benchè ristretta in limiti moderatissimi, fu argomento di ripetute e vive accuse per parte dei zelanti riformisti di cui abbonda il Parlamento di quella Nazione.

Ma nessuno sinora seppe indicare un mezzo onde rimediare ai non contestati difetti di quell'imposta. Saranno i nostri riformatori più felici o più abili dei riformisti inglesi? Ci sia lecito di dubitarne, finchè non abbiano dato prove di senso pratico e di scienza economica pari a quelle che hanno reso chiari i nomi dei veterani della riforma nella Gran Bretagna, i Cobden e li Hume ».

Eppure l'imposta italiana sui redditi mobiliari, la quale fa anch'essa il coacervo delle entrate per attuare una degressione, non ha incontrato alcuna difficoltà nel differenziare il carico. Tale imposta, anzi, risulta così semplice e perfetta, che potrebbe divenire progressiva nel modo più facile, sostituendo all'unica aliquota proporzionale una tariffa progressiva unica.

Ma questo discorso del grande Statista italiano oggi, dopo il felice compimento della riforma, così in Italia, come in Inghilterra, prova una sol cosa: cioè che la più grave accusa che si possa fare ad un'imposta generale sul reddito (sia normale, sia complementare) consiste nella mancanza della diversificazione classica, la quale mancanza costituisce una tale ingiustizia da

(1) E. De Parieu: *Trattato delle imposte*, nella *Bibl. dell'Economista*, II serie, vol. IX, pag. 286 e seguenti.

sconsigliare, come faceva il Conte di Cavour, addirittura l'imposta sul reddito, qualora simile ingiustizia non possa essere rimossa.

Ora, quanto all'impossibilità di rimuoverla, quanto alle difficoltà della diversificazione che il Conte di Cavour, riferendosi specialmente ai criteri particolari per distinguere le varie categorie, riteneva tali da sbigottire uomini pratici, illustri finanzieri, arditi progettisti, quali furono gl'Inglesi ricordati, noi abbiamo visto (n. 112 e seg.) come costoro appunto avessero dimostrato, teoricamente anche prima del 1855, e praticamente dopo, che la diversificazione è facile nell'imposta generale sul reddito; ed abbiám visto altresì come in Italia, che ha appunto un'imposta unica sulla rendita mobiliare, molto affine a quella complessiva, ha fatto ancor più lunga e più completa prova di praticità e di speditezza.

Non si nega che delle difficoltà, non però dei forti ostacoli contro la diversificazione esistano nell'imposta personale sul reddito complessivo.

Ma s'è rilevato praticamente come simili difficoltà si possano evitare e quindi, esaminandole partitamente, possiam constatare ch'esse in realtà o sono effimere o sono tutt'altro che insuperabili.

Volendo riassumere i pretesi impedimenti della diversificazione nei riguardi dell'imposta sul reddito complessivo, essi possono essere specificati:

a) *nella difficoltà di assegnare i redditi ad una categoria, piuttosto che ad un'altra, e di effettuare, in pratica, le relative riduzioni,*

b) *specialmente quando il reddito complessivo fu determinato in via di presunzione nel suo complesso, in base al valor locativo dell'abitazione del contribuente, e*

c) *quando il reddito dev'esser depurato da annualità passive patrimoniali o personali.*

228. - Distinzione delle categorie. — *Qualche difficoltà di assegnare i redditi ad una categoria, piuttosto che ad un'altra, sussiste tanto pel legislatore, quanto pel magistrato e pel cittadino contribuente.*

Ma si è visto come il legislatore possa e debba superarla secondo equità e giustizia; quindi il compito del magistrato è facilitato da una buona legge, ed il diritto del cittadino viene da essa tutelato in modo inequivoco e sicuro.

Certo è che, laddove la legge non sia perfetta, possono sorgere dubbi, equivoci, difficoltà d'interpretazione; ma ciò accade in ogni legge, per qualsiasi materia, e, nell'imposta, per qualsiasi metodo d'imposizione. Però, l'imperfezione si verifica, anzitutto, più facilmente in una legge che non accolga *interamente* il principio della diversificazione, (come ad esempio la legge dell'*income tax* inglese), che non in una legge che a tale principio dà uno sviluppo *completo*, (come ad esempio la legge italiana dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile).

La legge inglese limita la distinzione a quella dei redditi guadagnati dai non guadagnati, e siccome, così limitata, la distinzione in pratica è per

sua natura veramente difficile, così il § 7 della Sezione 19 del *Finance Act* 1907, che tenta di facilitarla mediante una estesa esemplificazione, riesce alquanto difficoltoso, nonostante la lunga enumerazione fatta, (pagina 113, nota 4).

Lo stesso *Select Committee*, che aveva proposto la distinzione accennata, senza poterne dare la definizione, riconosceva che « la linea di demarcazione non è strettamente logica e precisa, esistendo redditi misti, e redditi che, per ragioni pratiche, debbono essere posti sotto il titolo di guadagnati, e nei quali, tuttavia, gli elementi d'investimento e di profitto del capitale entrano distintamente ».

Per esempio, si discusse, se le pensioni e le indennità per perdita di impiego fossero, o no, redditi guadagnati, e si finì, poi, per comprenderli fra i redditi guadagnati⁽¹⁾. Ed altri dubbi furon sollevati dal Parlamento inglese⁽²⁾, i quali nel parlamento Italiano non furono, né potevano esser sollevati, come non lo furono nella pratica e nella giurisprudenza, essendo il concetto della legge italiana più completo, quindi più chiaro e preciso, (n. 147).

Vero è che, anche in Italia, il ministro delle Finanze on. Marco Minghetti, oppositore della diversificazione, credeva nel momento in cui la legge veniva discussa, che vi sarebbero stati gravi difficoltà nel determinare a quali categorie appartenga il reddito che si vuol tassare. « In verità, o signori, non v'ha alcuno che sia perito delle materie economiche, il quale ignori quanto difficile sia determinare nei proventi collettivi quale sia la parte che appartiene al capitale, quale quella che appartiene all'opera dell'uomo.

Oltre a questa difficoltà ne veggio una seconda derivante dagli uomini che devono applicarla...

Vi sarebbe pur sempre difficoltà grande nel determinare se la rendita dichiarata dal contribuente appartenga ad una o ad altra categoria; imperocchè l'interesse del contribuente sarà sempre di rappresentare che la sua rendita appartiene alla categoria meno gravosa »⁽³⁾.

Al che il Relatore della Commissione della Camera dei Deputati, onorevole Pasini, rispose, (e la prova dei fatti gli diede poi perfettamente ragione) che « la difficoltà non è di fare la diversificazione delle rendite; la difficoltà sta, invece, tutta nel liquidare le rendite; ma che trovate queste, nessuna difficoltà può esservi per tradurre le rendite effettive, in rendite imponibili⁽⁴⁾. »

E l'on. Pasini avrebbe potuto anche soggiungere che nel sistema adottato non occorre affatto determinare per i proventi collettivi, ossia per le entrate miste di capitale e di lavoro, quale sia la parte che appartiene al capitale, e quale sia quella che appartiene all'opera dell'uomo. Questa sud-

(1) Hansard's, *Parliam. Debates*, Fourth Series, vol. 172, pag. 1225, e vol. 177, pag. 788.

(2) E. Escarra: *La réforme de l'Income Tax*, in *Revue de Science et de Législ. Financières*, Parigi, 1908 pagg. 168-170.

(3) *Atti Parlam. citati*, vol. II, pagg. 435, 441.

(4) *Atti Parlam. citati*, vol. II pag. 439.

distinzione non si rende necessaria nel sistema italiano di diversificazione, perchè esso fa dei redditi misti un'unica categoria: e perciò trattasi semplicemente di riconoscere se un'entrata rappresenta il prodotto del solo capitale, o del solo lavoro, oppure del concorso di queste due forze. La qual triplice distinzione, essendo del tutto sommaria, qualitativa e non quantitativa, riesce abbastanza facile e spedita.

Quest'opinione, che fu poi manifestata anche nella Camera francese dei Deputati ⁽¹⁾, trovò, ripetesi, la più solenne e decisiva conferma nell'esperienza pratica, poichè in oltre cinquant'anni d'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile, in Italia, l'istituto che ha funzionato più esattamente e speditamente è certo quello della diversificazione.

Infine, tutti ammettono che l'imposta complementare sull'entrata complessiva deve fondarsi sull'imposta molteplice e normale; anzi si riconosce l'importanza del buon funzionamento di quest'ultima, affinchè anche l'imposta complementare sull'entrata possa riuscire ben distribuita. E infatti essa non fa che correggere, integrare e riassumere l'imposta molteplice normale. Ne consegue che, se la distinzione delle entrate secondo le varie categorie è stata già eseguita nell'imposta normale, ancor più speditamente sarà fatta nell'imposta complementare.

Ciò sembra d'intuitiva evidenza.

229. - Difficoltà d'interpretazione. — Ed oltre che da una legge imperfetta e da una diversificazione troppo limitata, i dubbi, gli equivoci, le difficoltà d'interpretazione potrebbero sorgere precisamente da quella legge d'imposta complementare sul reddito, la quale nulla disponesse in ordine alla diversificazione, che pure fosse già stabilita dalle imposte singole o plurime sulle entrate, nel medesimo Stato.

Infatti, se la legge d'imposta complementare *espressamente vieta* la diversificazione generale *esistente nelle imposte normali*, offende in modo aperto quell'armonia, quel legame logico fra le varie leggi finanziarie, ch'è tanto utile e conveniente nell'attuare il sistema tributario, ed inoltre crea incertezze d'interpretazione, che la diversificazione esclude. Posto, ad esempio, che un'imposta complementare diversificata conceda in via generale ai vari redditi capitalistici, del lavoro e misti la detrazione d'una quota di varia entità, per principio destinata ad un fondo di riserva pei casi di perdita totale o parziale del reddito, a nessun cittadino verrà allora in mente di chiedere una deduzione annua della spesa necessaria per provvedere a reintegrare tali perdite eventuali, ed a nessuno verrà in mente, in caso di perdita effettiva del reddito e del capitale accumulato in anni anteriori, di farne la deduzione dal reddito dell'anno in corso. Ognun vede che tali perdite eventuali od effettive non sono deducibili dall'entrata lorda a titolo di spesa o perdita della gestione, perchè il contribuente deve, per principio, farvi fronte col

(1) *Journal Officiel*, 5 Luglio 1907, pag. 1673.

fondo di riserva formato mediante le riduzioni concesse annualmente a titolo di diversificazione e quindi sottratto all'imposta; come appunto si verifica in Italia (n. 161, fine).

Ma se questa diversificazione è vietata, la deduzione dall'entrata lorda delle perdite di annate anteriori può essere equamente chiesta come spesa straordinaria della gestione attuale: onde il Tesoro può essere costretto, per tal via, a restituire in una sol volta un'imposta indebitamente percetta in parecchi anni. Possiamo immaginare quale falla si aprirebbe nel bilancio dello Stato in caso di una crisi economica nel commercio e nell'industria (numeri 161; 220, II), dovendo il Tesoro non soltanto subire la diminuzione dell'imposta dell'annata in corso, ma benanche restituire una parte dell'imposta riscossa nelle annate precedenti. Per evitare tanto forti oscillazioni nel bilancio, una ben regolata amministrazione finanziaria deve vietare al contribuente di chiedere simile restituzione straordinaria, accordandogli la diversificazione, che annualmente provvede all'ammortamento facile e metodico delle eventuali perdite dipendenti dai rischi particolari di ciascuna entrata.

E per accennare altre difficoltà derivanti dal divieto di diversificare i redditi, riprendiamo, come più tipica, la tassazione dell'entrata derivante dalla rendita vitalizia costituita mediante la cessione di un fondo (n. I).

Simile entrata contiene, evidentemente, una parte di capitale ceduto, e non assoggettabile all'imposta sulla rendita, e una parte d'interessi sul medesimo che sono imponibili. Con qual ragione si determinerà l'interesse imponibile per sceverarlo dal capitale non imponibile? Come, a tale scopo, si determinerà la durata probabile dell'esistenza del vitaliziato, la quale durata servi di base alla costituzione della rendita, ma non è conosciuta dall'agente fiscale? In tal materia, il metodo dell'accertamento diretto non consente al legislatore di procedere per via di medie, cioè presumendo un interesse medio, una durata di vita media: allora si cadrebbe in una imposta indiziaria. Ed indiziaria era l'*Einkommensteuer* austriaca del 1849, la quale nei vitalizi presumeva un interesse fisso del 5 o 6% e solo questo colpiva (n. 83, pagina 90). Sarebbe, dunque, difficile all'organo di accertamento e valutazione dell'entrata depurare l'annualità dalla quota di capitale contenutavi, e l'arbitrio del magistrato peggiorerebbe la legge.

In vero, nell'*Einkommensteuer* prussiana, che non diversifica simile entrata dalle altre, il magistrato ha persino negato che il contribuente potesse dedurre dall'ammontare della rendita vitalizia e quindi sottrarre all'indebito tributo la quota di capitale in essa contenuta⁽¹⁾: con quale logica e con quale giustizia, ognuno lo vede: l'*Einkommensteuer*, che pur tanti espedienti e complicati artifici adotta per cercare di colpire unicamente il reddito, anzi la sola parte disponibile di esso, e lasciar sempre intatto il capitale, in questo caso si contraddice apertamente e, per non aver seguito il criterio di-

(1) *Entscheidungen des Kgl. Preuss. Obergerwaltungsgerichts in Staatssteuersachen*, vol. 4, pagg. 124 127 (Edit. Carlo Heymann, Berlino).

versificativo delle entrate, colpisce nella rendita vitalizia anche il puro capitale.

Un altro esempio di gravissima difficoltà, che può esser risolta dalla diversificazione, è quello che concerne la separazione, nel prodotto delle miniere, della rendita vera dalla parte di capitale che si consuma col progressivo esaurimento della vena. Nell' *income tax* inglese, che non ha un sistema completo di diversificazione, tale difficoltà conduce all'ingiustizia di colpire anche il capitale ⁽¹⁾. Infatti, la giurisprudenza esclude che sia dedotta come spesa una quota annua di entrate equivalente all'esaurimento annuo del materiale ⁽²⁾.

Per converso si è vista la semplificazione recata dalle diversificazioni a scopo amministrativo (I, II; 163). Quindi al De Parieu ⁽³⁾, il quale chiedeva, per oppugnare la diversificazione: « Su qual base potrebbe estimare il reddito di una miniera o di una cava capace di esaurimento? Si va incontro a mille difficoltà su questo sentiero, che sembra diramarsi in direzioni infinite avanti all'osservatore... », si potrebbe rispondere che appunto la diversificazione ha eliminato tale difficoltà; perchè, altrimenti, in qual modo si sarebbe proceduto nell'imposta sul reddito delle miniere e delle cave a detrarre dal loro prodotto la parte del patrimonio che va consumata nell'esaurimento della miniera? Le contese tra finanza e contribuenti sarebbero state infinite e non avrebbero potuto essere risolte se non con un taglio arbitrario del giudice caso per caso, con danno della semplicità, della speditezza e della perequazione dell'imposta.

Quindi, le difficoltà e le contestazioni che si volessero evitare sopprimendo espressamente la diversificazione, sorgerebbero od acquisterebbero maggiore gravità appunto da tale soppressione, e darebbero luogo facilmente a sperequazioni ed ingiustizie.

230. - Ma se la legge d'imposta complementare sul reddito *non contiene l'espresso divieto* della diversificazione esistente nelle imposte normali, non può essere attribuito al legislatore l'intento di volere offendere la coerenza e l'armonia delle sue disposizioni in materia finanziaria.

Quando il legislatore, allo scopo di ostacolare le speculazioni sulle terre, o di stimolare l'industria delle costruzioni, moderare le pigioni delle case e por fine alla congestione della popolazione nelle città, accorda l'esenzione od uno sgravio parziale dalle singole imposte fondiarie dei redditi provenienti da miglioramenti di fondi, e da nuove costruzioni, come potrà mai

(1) E. Brophy, *Op. cit.*, vol. I, pagg. 157-158 - vol. II, pag. 40: vedasi il n. 2.

(2) Una recente decisione, peraltro conforme alla giurisprudenza costante, è quella concernente la causa *Bonner* contro *Basset Mines, Limited*, riportata nel *Law Times* del 21 Dicembre 1912, pag. 179. Interpretando la sezione 60 dell'Income tax Act 1842 (scheda A, N. III), l'Alta Corte decise che l'esaurimento annuo del capitale investito nella miniera non era provato, che, inoltre, la spesa era di capitale e non di esercizio, e che, infine, la compagnia effettivamente sarebbe passata a sfruttare una nuova miniera, onde la deduzione non era ammissibile.

(3) E. De Parieu: *Trattato dell'imposta*, in *Bibl. Econ.* II serie, vol. IX, pag. 207. Presso a poco le stesse obiezioni contro la diversificazione egli ripete nella sua *Histoire des impôts généraux*, Paris, 1856, pag. 332.

lo stesso legislatore assoggettare interamente gli stessi redditi all'aliquota progressiva dell'imposta complementare? In tal caso, il legislatore non si porrebbe in contraddizione con se stesso? E ciò che dicesi delle esenzioni speciali, va ripetuto e vale anche per le altre forme di diversificazione, quindi anche per le minori aliquote percentuali di carico.

Sorgono allora, a disorientare il contribuente, e fomentare contese lunghe e dispendiose, a ritardare la riscossione, i dubbi e le difficoltà d'interpretazione della legge d'imposta complementare, se questa non contempla, ma trascura la diversificazione che trovasi nelle imposte normali.

Tale istituto, in effetti, altro non è, in sostanza, se non un mezzo dal legislatore ritenuto idoneo per raggiungere nelle imposte normali uno scopo generale di giustizia o di necessità assoluta. Questo scopo, è, anzitutto, quello classico di causare a tutti un sacrificio minimo e proporzionato, di distribuire l'imposta in modo eguale fra i cittadini, secondo la rispettiva capacità contributiva, misurata dal valore intrinseco e disponibile dei loro redditi; e poi è anche quello più largo di distribuire l'imposta secondo altri fini politici, economici e sociali preminenti o paralleli al fine tributario.

Or tale scopo, da una parte, corrisponde, come si disse, al principio generale di diritto, che in Italia ed in altri Stati è anche ricordato nella Carta costituzionale, (n. 67-72, 150), d'altra parte corrisponde, altresì, ad un supremo dettame di giustizia, od a superiori necessità d'ordine pubblico: a quelle stesse supreme necessità ed a quella stessa giustizia, le quali devono informare la legge d'imposta complementare sul reddito. Ed in forza di quale logica del diritto potrebbe il legislatore volere ostacolare che la massima della diversificazione, d'indole così generale, dall'imposta dei prodotti o sulle entrate singole, si estendesse analogamente all'imposta sul reddito complessivo, che regola una materia del tutto analoga?

Anzi, non sarebbe del tutto escluso il pericolo che nel silenzio della legge d'imposta complementare, sorgesse nei contribuenti l'intento d'invocare, per via d'interpretazione analogica, dal magistrato, che fosse esteso il principio generale della diversificazione dalle leggi delle imposte normali alla legge dell'imposta complementare sul reddito complessivo.

Ed allora potrebbe il magistrato equamente considerare i due possibili casi, cioè: che, se la diversificazione trovasi nell'imposta normale a *tariffa progressiva*, non appaia un plausibile motivo per escluderla, nel silenzio della legge, dall'imposta complementare, ch'è ancora essa progressiva; e che se, invece, la diversificazione trovasi nell'imposta normale a *tariffa proporzionale*, a maggior ragione deve trovarsi nell'imposta progressiva sul reddito globale; poichè diversificazione e progressione hanno, come già fu accennato (n. 222) comune il principio, ch'è quello statuario di sopra ricordato.

Maitland, in effetti, dichiarava⁽¹⁾: « Quantunque la progressione e la

(1) J. G. Maitland: *Property and income tax*, (schedule A and schedule D), Londra, 1852, pagg. 56-75.

diversificazione siano due cose distinte, credo che si constaterà com'esse procedano strettamente collegate, riposando entrambe sul concetto che ogni prelevamento operato sopra un reddito debole e precario, peserà più gravemente che non un forte prelevamento operato sopra un reddito elevato e sicuro ».

E nel senso dell'estensione analogica si è avuta, in Italia, qualche sentenza, come quella del Tribunale di Massa, del 14 Marzo 1880, (n. 172). E già abbiamo parlato dei danni che potrebbero recare simili interpretazioni (n. 203).

231. - Accertamento presuntivo. — *Prima soluzione.* Se, peraltro, sembra dimostrato che una legge perfetta e completa d'imposta sul reddito complessivo, adottando risolutamente la diversificazione, non crea, anzi evita dubbi ed equivoci, complicazioni e contese, non si può, nondimeno, negare che una qualche difficoltà possa apparire, quando, ad esempio, trattasi di *diversificare un reddito complessivo determinato in via di presunzione, in base al valor locativo dell'abitazione del contribuente.*

Non sono rare le leggi d'imposta sul reddito complessivo che ammettono simile criterio pratico di accertamento e di valutazione del reddito.

Alcune leggi adottano tal criterio in via principale, come mezzo normale di valutazione, nell'accertamento indiziaro.

Per tacere delle imposte oggi abolite⁽¹⁾, basterà ricordare, fra esse, le leggi della

a) **Grecia:** « Legge del 19 Luglio 1911 dell'imposta complementare sul reddito »;⁽²⁾

b) **Romania:** Legge del 20 Febbraio, 5 Marzo 1911 dell'imposta personale ;

c) **Italia:** Imposta comunale sul valor locativo, articolo 180 della legge (testo unico) del 21 Maggio 1908; n. 269.

Altre leggi, invece, fondandosi sull'accertamento diretto, adottano il criterio del valor locativo in via semplicemente sussidiaria, in difetto di altri elementi di accertamento diretto del reddito effettivo.

Tali sono le leggi seguenti:

d) **Belgio:** Legge 28 Giugno 1822 della contribuzione personale ;

e) **Francia:** Leggi del 3 niv. anno VIII e 21 Aprile 1832, 17 Luglio 1895, della contribuzione personale mobiliare (Regolamento approvato con decreto 22 Luglio 1906) ;

f) **Italia:** Legge 24 Agosto 1877, (Art. 37) dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile ;

Consimile disposizione contengono anche i numerosi regolamenti del-

(1) Francia: *Contribution mobilière* del 18 Gennaio 1791, art. 23, 24, 26.

Italia: Legge sarda del 28 Aprile 1853 del valor locativo (tariffa progressiva del 4 al 12 %).

(2) V. il *Bulletin de statistique et de législation comparée*, (Parigi), Giugno, 1912.

l'imposta di famiglia, in base alla legge 26 Luglio 1868 n. 4513, articolo 8 (n. 167);

g) **Austria:** Legge dell'*Einkommensteuer* 24 Ottobre 1896 n. 220, § 214, che parla della « *spesa del contribuente* » quale mezzo sussidiario dell'accertamento diretto del reddito.

E quest'ultimo metodo di valutazione fu enunciato anche in vari disegni di legge italiani d'imposta complementare sul reddito complessivo⁽¹⁾.

Ora in qual modo si potrà diversificare un reddito complessivo determinato in base al valor locativo dell'abitazione del contribuente?

Tale apparente difficoltà si risolve distinguendo i due casi accennati, secondo che il criterio del valor locativo sia *unico*, oppure *sussidiario* nella valutazione.

Nel primo caso, fondandosi l'imposta sull'entrata interamente ed esclusivamente sull'indizio del valor locativo, essa assume questo indizio come indice assoluto, non del reddito prodotto, ma di quello disponibile, cioè già accertato e ridotto nel suo valore imponibile: onde rimane esclusa ogni diversificazione, la quale persegue appunto lo scopo di determinare il valore imponibile assoluto delle varie entrate.

Invero, nel concetto di coloro che propugnano l'imposta indiziaria sul valor locativo come una forma d'imposizione del reddito totale, la pigione reale o presunta è, di per sè sola indice sufficiente, non del reddito netto ed effettivo, ma del reddito disponibile, o libero e tassabile, e quindi esclude la necessità delle riduzioni volute dalla diversificazione.

Il Leroy-Beaulieu⁽²⁾, il quale propugna l'imposta sulle pigioni, afferma che un altro merito della medesima si è quello di effettuare una virtuale distinzione, nella maggior parte dei casi, tra le rendite perpetue e le rendite temporanee, giacchè l'imposta colpisce le prime più fortemente delle seconde.... L'imposta sulle pigioni avrebbe il grandissimo merito di applicare tale distinzione per così dire automaticamente e senza che il legislatore se ne occupi, pel fatto che la maggior parte dei possessori di entrate temporanee o vitalizie, professionali o miste di capitale e di lavoro, in via normale spendono per la loro pigione relativamente all'importanza di tali entrate temporanee ed incerte una somma meno considerevole di quella consacrata allo stesso oggetto dai possessori di rendite perpetue, cioè dai proprietari o da coloro che vivono di rendita. Giacchè i primi hanno assai maggiore necessità di risparmiare che non i secondi, ed è naturale che quelli considerino una parte della loro rendita come naturalmente destinata al risparmio. « Se qualcuno di costoro — soggiunge il chiaro Economista — agisce diversamente e paga tanta pigione quanto ne pagano i possessori di

(1) Basterà citare l'articolo 38 del disegno di legge *d'imposta progressiva sull'entrata*; titolo III della relazione presentata dal Ministro delle Finanze, on. Lacava, alla Camera dei Deputati, nel 1909. Seduta 18 Novembre 1909, Legisl. XXIII, Sessione 1909, Stampato n. 236.

(2) Paolo Leroy-Beaulieu: *Science de Finance*, 2^a Ediz. 1879, vol. I, Libro II, cap. VII.

rendite perpetue, dà prova di molta imprudenza e d'imprevidenza, e non merita verun interesse, nè può nemmeno lamentarsi della gravità dell'imposta, ch'è in questo caso per lui una specie di ammenda ».

« L'imposta sul valor locativo, dice il Mill⁽¹⁾, presenta questo vantaggio: che fa da sè tutte le deduzioni, che altrimenti è tanto difficile, e dirò pure impossibile di fare con vera esattezza in una imposizione basata direttamente sull'entrata; e per vero, ciò che il fitto da ciascuno pagato prova realmente, non è l'intera somma dell'entrata sua, ma quella che gli conviene spendere ». Dunque, nel primo caso, quando il valor locativo è l'elemento unico della valutazione, la quale è fatta col metodo indiziaro, scompare addirittura la necessità della diversificazione, come meglio vedremo nel seguente paragrafo, e quindi è inutile di parlare di difficoltà inerenti.

Nel secondo caso, cioè quando il criterio del valor locativo come indizio di reddito è semplicemente *sussidiario* ed adoperato unicamente per riscontrare l'esattezza dell'accertamento diretto del reddito complessivo, è indubbio che tale valutazione non intralcia la diversificazione delle entrate. Giacchè, in tal caso, l'accertamento diretto determina la natura e l'origine (cioè la categoria) del reddito ed il suo ammontare. L'indizio del valore locativo riscontra, bensì, questo ammontare ed anche lo completa, ma non ne modifica la categoria, cioè non influisce sul risultato dell'accertamento diretto, in ordine alla diversificazione. Nell'ipotesi che consideriamo, il legislatore all'ammontare del reddito indirettamente valutato mediante l'indizio del valor locativo non attribuisce un valore imponibile, cioè la qualità di reddito spendibile, bensì il valore di reddito netto, la cui parte imponibile è da calcolarsi con i criteri della diversificazione. E ciò è logico, perchè, dal momento che il legislatore adotta il metodo più difficoltoso dell'accertamento diretto, ricusa di attribuire al risultato dell'accertamento indiziaro il valore di reddito imponibile e si vale dell'accertamento indiziaro, soltanto come mezzo sussidiario per valutare il reddito netto, da ridursi poi ad imponibile, mediante la diversificazione.

Suppongasì, ad esempio, accertato che un cittadino abiti una casa del valor locativo di L. 600, ritenuto, per legge, indice indiretto di un reddito complessivo di L. 6000.

Potrà la legge d'imposta diretta sul reddito complessivo a valutazione diretta tassare senz'altro questo cittadino sul reddito di L. 6000? No certamente, perchè, sino a questo punto s'ignora, secondo i principii dell'imposizione diretta *ad accertamento diretto*, se il cittadino abbia o no, ed in qual misura un'entrata di sua natura soggetta all'imposta. Occorre all'uopo determinare specificamente se egli possieda cespiti di reddito tassabile: così, ad esempio, occorre vedere se l'entrata per lui è un semplice incremento patrimoniale, oppure un prodotto, e se quindi costituisce capitale o reddito;

(1) J. Stuart Mill, *Op. cit.*, Lib. V, cap. VIII, § 6: *De' principii, ecc.*

se essa, per il luogo in cui fu prodotta o percepita, fa parte della materia imponibile nello Stato; se, per il tempo in cui fu prodotta o percepita, fa parte del periodo normale al quale si riferisce la valutazione; e così di seguito. Son varie le circostanze da precisare, per determinare se un'entrata possa venire computata nel reddito di questo o di quel contribuente, per l'uno o per l'altro periodo di tempo; e tale determinazione, non può, per i detti principi, esser fatta per indizi indiretti, ma dev'esser fatta col metodo dell'accertamento diretto.

Facciamo due casi. Suppongasi, anzitutto, che con questo metodo diretto siasi accertato che il cittadino consumi L. 6000 annue prelevandole dal suo patrimonio, ad esempio: dall'alienazione de' suoi beni, o mediante debiti, oppure siasi accertato ch'egli prelevi tal somma dal reddito prodotto e risparmiato in periodo di tempo anteriore o posteriore a quello che, per legge, deve servire di base alla valutazione del reddito imponibile. In tal caso, manca, o non è computabile il cespite imponibile, e quindi il presunto reddito di L. 6000, risultante dall'accertamento indiziario, invece, dall'accertamento diretto risulta, per sua natura ed origine, non valutabile perchè non imponibile⁽¹⁾.

Suppongasi ora che, con lo stesso metodo diretto, sia accertato che quel cittadino non abbia conseguito eredità, nè fatte alienazioni o debiti, ossia non consumi il capitale, ma goda un'entrata derivante dalla sua libera professione, e dichiarata per L. 1000 in Categoria C, e goda altresì un'entrata derivante dal possesso di un fabbricato e dichiarata per L. 500 in Categoria A². Ma secondo l'indizio del valore locativo, egli avrebbe, presuntivamente da tali cespiti, un'entrata complessiva di L. 6000. Spetterà allora all'accertamento diretto stabilire, come sempre in ogni altro caso, che il contribuente gode di un'entrata, ad esempio, di:

Categoria C L. 4000 della libera professione esercitata,

» A² » 2000 dal fabbricato di sua proprietà.

Ed il valor locativo della casa non influirà su tale diversificazione, ma servirà soltanto a far legalmente ritenere, nel concorso delle altre condizioni volute dalla legge, che l'ammontare complessivo del reddito di L. 6000 accertato dall'autorità d'imposta pel cespite professionale e per quello immobiliare è presuntivamente esatto, mentre l'ammontare di L. 1500 dichiarato dal contribuente è presuntivamente inattendibile.

E' questo precisamente il concetto della legge italiana dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile⁽²⁾; per quanto sia da rilevare che ben di rado l'Amministrazione della Finanza Italiana si è valsa della facoltà di *tener conto del valore locativo dell'abitazione del contribuente e della sua fami-*

(1) Per questa *teoria dei cespiti*, la quale promana dal § 9 della citata *Einkommensteuer* prussiana, vedasi B. Fuisting: *Die direkten Steuern*, vol. I (7 deduzione): Berlino, 1907, pag. 127, n. 2; pagine 129, n. 3; 432, n. 3; 499.

(2) Art. 37 della legge 24 agosto 1877 n. 4024.

glia. Questo indizio è stato, in pratica, quasi completamente trascurato, tanto che da moltissimi anni non se ne trova più traccia nella giurisprudenza, mentre i trattatisti lo ripudiano come un indizio fallace⁽¹⁾.

Ad ogni modo, secondo i principii correnti in materia d'imposizione diretta *ad accertamento diretto*, è dimostrato che la diversificazione non può intralciare l'imposta sul reddito complessivo, anche se questa si vale, in via sussidiaria, dell'indizio indiretto della pigione per determinare l'esatto ammontare del reddito.

232. - Secondo uso del valor locativo dell'abitazione. —

Ad eguale conclusione si perviene anche nel caso in cui non sembri conveniente il seguire i criteri accennati, ma sembri da preferirsi, invece, un modo di accertamento speciale, con lo stabilire che della parte del reddito eccedente il dichiarato e presunto mediante l'indizio della pigione o del valor locativo dell'abitazione del contribuente, si faccia una categoria separata, la quale non godrà alcuna riduzione: il che equivale a dire che nella classificazione proposta al n. 204, questo maggior reddito rientra nella categoria A', valutata per $\frac{40}{40}$, cioè per l'intero suo ammontare.

Infatti, riprendendo il primo caso indicato nel precedente paragrafo, cioè il caso dell'accertamento indiziaro, se il legislatore accede al concetto che *il fitto da ciascuno pagato prova realmente, non l'intera somma dell'entrata sua, ma quella che gli conviene spendere* ossia che si presume come reddito disponibile, è ben logico che il *maggior reddito*, oltre il dichiarato, attribuito, per tale presunzione, ad un contribuente, sia dal legislatore stesso considerato come già diversificato ed interamente imponibile. Anche in questa soluzione il legislatore si troverà confortato dall'esperienza pratica fatta in Italia nell'imposta comunale di famiglia: imposta che, come si disse (n. 167), tende a colpire l'*agiatezza*, cioè: il reddito complessivo netto e disponibile.

Ad esempio, il *regolamento speciale della Città di Ravenna*, (n. 168) dispone:

Articolo 6. - Oltre ai dati di fatto, di cui al precedente articolo, sarà tenuto conto, nella formazione del reddito complessivo *imponibile* di ciascuna famiglia, di ogni notoria circostanza che, integrando i suddetti dati di fatto, permetta di stabilire, con la maggiore approssimazione, il grado dell'*agiatezza*.

I supplementi di reddito, derivanti dall'applicazione del presente articolo, saranno classificati in aggiunta al reddito effettivo accertato in apposito speciale articolo da intitolarsi: *Redditi mobiliari complementari dipendenti da capitali non soggetti all'imposta di ricchezza mobile, o pei quali l'imposta suddetta non viene riscossa*.

(1) O. Quarta: *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, vol. II, pag. 268. Non è qui il caso di riportare i risultati del dibattito dottrinale assai lungo sull'indizio del valor locativo, bastando ammettere per ipotesi ch'esso venga adottato, per dimostrare che non intralcia la diversificazione.

Se questo articolo si pone in relazione coll' articolo 8 (pag. 190), che dispone la diversificazione, dall'insieme delle loro disposizioni si rileva che, quando il contribuente, secondo l'esempio testè adottato, avesse dichiarato le entrate di:

Categ. C L. 1000 dalla libera professione esercitata,

» A² » 500 dal fabbricato di sua proprietà,

allora, in base all'indizio del valor locativo, che determina un maggior reddito di L. 4500, verrebbero accertate in via supplementare:

Categoria A¹ L. 4500 (interamente imponibili).

Ed anche con questa soluzione la diversificazione ha luogo nell'imposta complessiva nel modo più semplice, spedito e conforme al volere del legislatore, che possa conseguirsi anche nelle imposte normali.

Onde si può concludere che *in nessun caso l'indizio della pigione può render complicato o difficile il diversificare l'imposta complementare sul reddito.*

233. - Deduzione di debiti. — Così che, per smentir le pretese complicazioni e difficoltà della diversificazione nei riguardi dell'imposta in parola, non rimarrebbe che confutar l'eccepita difficoltà di operar la diversificazione, *quando l'entrata complessiva dev'esser depurata dalle annualità passive patrimoniali personali o generiche.* Ma, con gli esempi esposti ai n. 206-211, fu dimostrato che effettivamente neppure una simile difficoltà esiste.

Di modo che, considerata sotto ogni aspetto, la diversificazione non offre alcun intrigo, né alcuna seria difficoltà pratica di attuazione dell'imposta sul reddito complessivo; mentre gl'inconvenienti e i danni che derivan dalla mancanza della diversificazione sono di tal natura, da pregiudicar seriamente il buon esito e lo scopo principalmente perequativo di simile imposta, da offendere il principio di eguaglianza ed ostacolare gl'intenti finanziari e politico-sociali voluti dal legislatore, menomando anche quelli attuati nelle imposte normali e nella rimanente parte del sistema tributario.



INDICE DEGLI AUTORI CITATI.

- Abbate 312.
 Adams 293.
 Addington 117.
 Aimond 51.
 Alessio 179, 272, 273.
 Andreadés 194.
 Aristotile 194.
 Asquith 138, 139, 140, 141, 276, 277.
 Baer 163.
 Beccaria 38, 222; 227.
 Behar 103.
 Benettini 312.
 Bentham 227.
 Benvenuti 28, 214.
 Beranger 201.
 Berry 296.
 Blakey 112.
 Block 290.
 Boccardo 28.
 Boissevain 69.
 Boitani 273.
 Bollettino mensile delle Istituzioni Economiche e Sociali, (Roma) 40, 45.
 Borgatta 187.
 Bosellini 220, 222.
 Boucanan 184.
 Boucard 154, 200.
 Bouctot 296.
 Broggia 184, 222.
 Broglio 16, 20, 27, 50, 88, 119, 126 134, 137, 165 205, 297, 323.
 Brun 296.
 Brunialti 52, 76, 78, 162, 163.
 Bulletin de statistique et de législation comparée (Paris) 51, 91.
 Bullock 293.
 Bury 226.
 Cabiati 187.
 Caillaux 295, 310, 311.
 Canestrini 49, 57, 84, 144, 173, 174, 304.
 Canovai 187.
 Cassola 304.
 Cau 189.
 Cavour 318, 319.
 Chamberlain 138, 141, 206.
 Chastenet 294, 295.
 Cherbuliez 94.
 Chlupp 90.
 Cilleuls 226.
 Cobden 318.
 Cogliolo 245.
 Cohen-Stuart 98, 99, 100, 101, 226.
 Colin 294, 295.
 Compte 217, 262.
 Contento 187.
 Conigliani 317.
 Cooley 79.
 Corbetta 173, 185, 186.
 Court 131.
 Craig 117.
 Crawford 293.
 Cummins 293.
 D' Amelio 312.
 Danieli 312.
 D' Aroma 273, 312.
 Denis 114.
 De Cérenville 71, 223.
 De Martens 43, 67.
 De Parieu 18, 20, 28, 39, 85, 99, 112, 132, 166, 175, 201, 202, 204, 276, 317, 318, 323.
 D' Escayrac de Lauture 55.
 Despeisses 201.
 Dilke 139.
 Disraeli 119, 132, 133, 134, 166.
 Dowell 112, 147, 306.
 Dureau de La Malle 199.
 Edgeworth 249.
 Einaudi 62, 134, 166, 218, 219, 222, 272, 298, 306, 312.
 Eisdell 30, 73, 225, 253, 258.
 Engels 189.
 Escarra 112, 320.
 Esperson 43.
 Eve 63.
 Falk 187.
 Fannet 76.
 Farr 119.
 Fasolis 62, 74, 220.
 Ferraris 28, 80.
 Filangieri 98.
 Fisher 257.
 Flora 212.
 Fournier de Flaix 193, 194, 196, 197, 205, 207, 261, 271.
 Freud 117.
 Fusting 328.
 Galuski 193.
 Garnier 201, 220.
 Gasparotto 313.
 Geisser 187.
 Genovesi 37.
 Gianni 222.
 Gini 187.
 Giulio 16, 17.
 Gladstone 20, 35, 60, 63, 132, 134, 135, 138, 139, 141 142, 290.
 Gomel 206.
 Goulburn 85.
 Graziani 28, 171, 307.
 Grizziotti 187, 211.
 Gumplovitz 256.
 Guyot 157.
 Hallett Fry 112, 143.
 Hansard 112, 140 143, 148, 274 276, 277, 320.
 Harrison Moore 41, 79, 104.
 Heckel 226, 249.
 Held 64.
 Helferich 18, 131, 234, 254 299, 306.
 Hemming 127.
 Hill 112.
 Holcomb 293.
 Hobbes 222, 223.
 Hofmann 68.
 Hofken 226.
 Horsman 118, 119, 166, 167.
 Hubbard 133, 134, 136, 137 166, 167.
 Humbert 195, 196.
 Hume 119, 120, 125, 136, 318.
 Iastrow 65.
 Jacob 165.
 Jannet 297.
 Jaurès 296.
 Jeze 24, 37, 154, 181, 207, 231.
 Klüber 67.
 Lacava 326.
 Landry 257.
 Laugel 31.
 Lehr 187.
 Leroy-Beaulieu 28, 37, 57, 58 326.
 Leslie 206.
 Levi 136, 206.
 Lia 187.
 Loiseleur Deslongchamps 193.
 Loria 98, 207, 254, 256.
 Lowe 136.
 Luzzatti 187.
 Mac Culloch 28, 39, 118, 127, 132, 166, 168 169, 183 306.
 Magliani 163.
 Magniaudé 296.
 Maitland 277, 324.
 Marescotti 257.
 Marquardt 199, 200.
 Marzano 185.
 Maspero 198.
 Maurogonato 188.
 Meda 312, 313, 317.
 Merle 295, 296.

- Messedaglia 47.
 Meyer 226, 243, 265.
 Mill Giacomo 19, 117, 120, 193, 262.
 Mill J. S. 18, 26, 27, 29, 30, 98, 120, 122, 123, 125, 126, 129, 133, 165, 166, 167, 172, 184, 185, 217, 223, 225, 248, 261, 263, 307, 327.
 Minghetti 178, 188, 320.
 Miquel (von) 64.
 Mommsen 194.
 Monaci 67.
 Montyon 55, 56, 227.
 Morelli-Gualtierotti 188.
 Muntz 135, 136, 165.
 Murray 256, 261.

 Namic 55, 179.
 Neumann 273.
 Nicholson 242, 251, 306.
 Nitti 67, 98, 208, 214, 216, 251.
 Northcot 136.
 Noyce 40, 50.

 Ollivier 310.
 Ortes 98.

 Padovani 67.
 Paget 17.
 Palma 52.
 Palmerston 135.
 Pantaleoni 187.
 Pareto 208, 244.
 Pasini 170, 171, 175, 178, 272, 273, 320.
 Passy 261.
 Pastor 224, 294.
 Peel 130, 139, 160.
 Perdreux 187.
 Pescatore 253, 254, 286.
 Petty 222.
 Pierson 64.
 Piper 113, 147, 306.

 Pitt 20, 115, 116, 117, 139, 203, 205, 290, 291.
 Plebano 170, 188, 206.
 Polier 67.
 Prato 257.
 Princivalle 187.
 Proudhon 94, 207.
 Puynod 184.
 Puviani 177, 213, 246, 256, 260, 316.

 Quarta 329.
 Quesnay 116.

 Racioppi 78.
 Rau 28, 68.
 Raumer 204.
 Reinach 295.
 Renault 310.
 Renden 68.
 Repollini 183.
 Ricca-Salerno 28, 115, 179, 180, 237, 239, 241.
 Ricci 134, 217, 218, 257.
 Richelieu 198, 201.
 Rodbertus 194.
 Roebuck 118, 119, 166.
 Romilly 125.
 Roncali 203, 220, 306, 307.
 Rossi 261.
 Rouston 187.
 Royer 182, 207, 216, 226, 233, 235.

 Salandra 209.
 Salzedo 46.
 Santangelo-Spoto 186.
 Sax 58, 241, 243, 247, 248, 256, 260, 309.
 Say 220.
 Sayer 118, 122, 165, 167.
 Schall 223, 249.
 Schomann 193.
 Schuler 64.
 Scialoia 222, 277.
 Scott Nearing 220.

 Seligman 13, 28, 29, 30, 42, 44, 62, 64, 72, 75, 76, 104, 112, 114, 127, 136, 137, 140, 205, 221, 223, 287, 293.
 Sella, 13, 20, 22, 172, 188, 268.
 Sidney Sonnino 294.
 Sismondi 229, 253.
 Smart 183, 185, 305.
 Smith 26, 116, 125, 177, 184, 230, 261.
 Soleri 313, 317.
 Spencer 209.
 Stafford 136.
 Stein 225.
 Stichling 174.
 Stourm 75, 290.
 Stravino 312.
 Sualdi 175, 176.

 Tangorra 217, 252, 265.
 Tayler 117, 132, 204.
 Toesca di Castellazzo 166.
 Tommasone 312.
 Treub 101.

 Vauban 201, 202.
 Verri 184.
 Vocke 112, 252, 307.
 Voorthuysen (van) 18, 28, 118.
 Vouters 87, 88.

 Wagner 32, 176, 177, 182, 207, 210, 212, 254.
 Walker 76.
 Wallace 79.
 Waltershausen 35, 36.
 Warburton 20.
 Watson 24.
 Williams 293.
 Willich 127.

 Zeni 225.
 Zorli 185, 207, 256.
 Zwiedineck-Südenhorst 68.



INDICE.

Prefazione	Pag. 7
----------------------	--------

CAPITOLO I.

Scopo della diversificazione.

1. - Concetto della diversificazione ; confronto con la progressione. Scopi di eguaglianza e scopi di disuguaglianza	Pag. 13
2. - Esempio tipico degli scopi di eguaglianza : parte imponibile d' una rendita vitalizia »	16
3. - L' equivoco della pretesa permanenza dell' imposta riguardo ad un determinato contribuente. La protezione sociale rispetto alle entrate temporanee ed a quelle permanenti »	18
4. - Mezzi della diversificazione preordinata »	21
5. - Primo mezzo palese : pareggiamento del valore intrinseco od imponibile ; o differenziazione delle aliquote percentuali d' imposta . . »	21
6. - Secondo mezzo palese : esenzione dell' entrata di minor valore intrinseco »	21
7. - Primo mezzo occulto : sovrapposizione d' imposte »	22
8. - Secondo mezzo occulto : modo d' accertamento dell' oggetto imponibile »	22
9. - Significato ristretto o classico, e significato ampio della diversificazione »	23
10. - Principali serie di scopi della diversificazione in ampio senso :	
I. - Impiego dei capitali : a) grado di sicurezza ; b) forza produttrice »	24
II. - Precisione della stima fiscale dipendente dal tempo, o dall' esattezza e rigorosità dell' accertamento dell' oggetto imponibile . . »	24
III. - Prodotto del solo lavoro : fondo di reintegrazione e fondo di conservazione dei capitali immedesimati nella persona »	25
IV. - Prodotti misti del capitale e del lavoro : assicurazione dei rischi »	25
V. - Stipendi di pubblici impiegati : difficoltà dell' evasione e della traslazione del tributo »	25

VI. - Proprietà fondiarie: rendite godute da <i>assenti</i> , o derivanti da <i>miglioramenti</i>	Pag. 25
VII. - Entrate varie:	
a) favorire od impedire la produzione, la circolazione, il consumo o il risparmio di date ricchezze;	
b) regolare l'incidenza definitiva dell'imposta, compensando l'evasione e la traslazione; incoraggiare date industrie, reprimere certe speculazioni	» 26
VIII. - Scopi amministrativi: facilitare l'accertamento delle entrate e la commisurazione dell'imposta	» 26
IX. - Scopi vari di eguaglianza e di disuguaglianza nelle imposte singole, plùrime e complessive.	» 27
11. - Limiti della diversificazione, nelle imposte dirette e indirette, nelle tasse e nel sistema tributario	» 27
12-13. - L'imposizione molteplice rappresenta un sistema di diversificazione	» 28
14. - Un concetto incompleto della diversificazione: sacrificio di consumo e sacrificio di produzione. Necessità di esentare il capitale, nell'interesse dell'individuo e della Società	» 29

CAPITOLO II.

Imposte singole.

15. - Prevenzioni contro la possibilità di differenziare l'imposta complessiva sull'entrata complessiva. Sussidio della legislazione comparata	Pag. 31
16. - Tre gruppi di leggi: imposte singole; di sovrapposizione; plùrime e complessive	» 33
17. - Primo gruppo: imposte singole diversificate intrinsecamente ed estrinsecamente	» 34
18. - Importanza delle differenze estrinseche nei sistemi tributari . . .	» 34
19. - Differenze estrinseche paesi: esempio nell'Alsazia-Lorena . . .	» 34
20. - Differenze estrinseche occulte. Esattezza della valutazione (Inghilterra); dichiarazione, limitazioni, ripercussioni (Alsazia-Lorena) . .	» 35
21. - L'èstimo dei terreni in Italia: imposizione della rendita, esenzione dell'industria agricola padronale. Diversificazione preordinata o spontanea (Francia)	» 37

22. - Differenze intrinseche palesi ed occulte. Esenzioni totali permanenti o temporanee di talune entrate. Il minimo di esistenza	Pag. 38
23. - Esempi: esenzione temporanea delle opere di miglioramento agrario nell' Impero Indo-Britannico	» 40
24. - E nella nuova Zelanda. — Turchia	» 40
25. - Divieto di distinzioni locali nella Federazione Australiana	» 41
26. - Stranieri residenti, non residenti, assenti	» 41
27. - La minore imposizione delle terre migliorate nell' Australia occidentale	» 43
28. - Nello Stato di Vittoria.	» 43
29. - Nella Tasmania	» 44
30. - Accertamento diretto e indiziario nel Messico	» 44
30 ^{bis} . - Esenzioni per l' industria del latte nell' Argentina (Provincia di Cordova)	» 45
31. - Attenuazioni per l' industria forestale negli Stati Uniti d' America (Massachussets)	» 45
31 ^{bis} . - Esenzioni in favore delle scuole nel Wyoming	» 46
32. - Esenzioni per miglioramenti del suolo ed arrotondamento di proprietà nella Svizzera	» 47
33. - La stabilità dell' estimo in protezione dell' agricoltura in Italia	» 47
34. - I. - Differenze temporanee e permanenti per molteplici scopi, in Italia	» 47
II. - Differenze locali e generali in Italia. Repubblica Fiorentina	» 48
35. - La stabilità dell' estimo in Francia; confronto con le Indie Britanniche	» 50
36. - Sgravi ai piccoli proprietari coltivatori, in Francia	» 51
37. - Limite costituzionale della diversificazione nel Belgio. Terreni soggetti ad inondazioni; cooperative	» 52
38. - Artigiani nelle campagne, e coltivatori nelle città, in Danimarca	» 52
39. - Fabbricati con speciali destinazioni in Alsazia Lorena.	» 52
40. - Differenze fra la proprietà rustica e l' urbana; molteplici esenzioni, in Spagna	» 53
41. - Sgravi delle nuove costruzioni, specialmente dei piccoli appartamenti nell' Impero Austro-Ungarico e in altri Stati; confronto con l' Italia	» 54
42. - Distinzioni nell' imposta sui fabbricati in Turchia; confronto con l' Italia	» 55

43. - Aggravi per per partigianeria politica, in Cina	Pag. 55
44. - Motivi delle differenziazioni territoriali, in Francia, Stati Uniti e Gran Bretagna. Differenze fra metropoli e colonie	» 55
45. - Distinzioni fra possessori cittadini, contadini, mezzadri ed ecclesia- stici, nella Repubblica di Firenze	» 57
45 ^{bu} . - Favori alla piccola proprietà rurale; zone urbane e suburbane; aggravio degli assenti nell' Uruguay	» 58
46. - Pregi e difetti del primo gruppo di leggi.	» 58
47. - Imposte singole coordinate, in Austria	» 59

CAPITOLO III.

Imposte di sovrapposizione.

48. - Secondo gruppo di leggi diversificative. Capitale e lavoro . . .	Pag. 60
49. - Pregi e difetti del secondo gruppo	» 60
50. - Forme di sovrapposizione. Imposta di successione e imposta com- plementare sul patrimonio.	» 62
51. - Giustificazione dell' imposta sul patrimonio; tentativi di diversifica- zione intrinseca in Prussia	» 63
52. - Scarsa evidenza della sovrapposizione o del suo scopo	» 65
53. - Protezione del piccolo commercio contro i grandi magazzini, spe- cialmente stranieri, in Prussia	» 65
54. - Antichi aggravi degli stranieri residenti in Atene e in Francia. Repubblica di Haiti; protezione degli stranieri.	» 66
55. - Aggravi dei redditi fondati nel Württemberg	» 67
56. - Tentativi di diversificazione classica in Sassonia; equa proporzione fra le imposte dirette e indirette	» 67
57. - Granducato di Assia.	» 68
58. - Aggravi dei grandi magazzini nel Granducato di Brunswick. . . .	» 68
59. - Ducati di Sassonia Gotha e di Oldemburgo	» 68
60. - Aggravio dei redditi fondati nel Granducato di Baden.	» 68
61. - Granducato di Mecklemburgo	» 69
62. - Aggravio dei capitali fruttanti oltre il 4 %	» 69

63. - Classificazione dei Cantoni Svizzeri, circa il modo di differenziare l'imposta	Pag. 70
64. - I. - La sovrapposizione limitata ai capitali maggiormente fruttiferi	» 71
II. - Osservazione del Seligman	» 72
III. - Distinzione fra capitale e lavoro, persone fisiche e giuridiche nell'imposta straordinaria di guerra.	» 74
65. - Integrazione del modo di differenziare del secondo gruppo	» 75
66. - La sovraimposizione nell' America del Nord. Limitazione nel Massachusetts	» 75
67. - Aggravio del risparmio dei terreni incolti in California. Duplicazioni	» 76
68. - Uniformità ed esenzioni sancite dalla Costituzione nello Stato dell'Illinese,	» 77
69. - di Nebraska,	» 78
70. - e di Pensilvania	» 78
71. - L'imposizione costituzionale delle miglione agrarie; e delle miniere di carbone inattive. Riassunto delle Costituzioni	» 78
72. - L'uniformità d'imposizione nella Costituzione degli Stati uniti . .	» 79
72 ^{bis} . Imposte speciali. Diversificazione obbiettiva o subbiettiva. Imposta militare	» 79

CAPITOLO IV.

Imposte plùrime, e complessive.

73. - Diversificazione intrinseca per categorie di ricchezze.	Pag. 81
74. - Se sia preferibile la differenziazione delle aliquote di carico o la riduzione delle entrate imponibili	» 81
75. - Entrate minime esenti per cifre appropriate a ciascuna categoria. .	» 85
76. - Diversificazione spontanea e diversificazione preordinata in senso ad essa contrario	» 85
77. - Vantaggi del terzo gruppo di leggi.	» 86
78. - La contribuzione militare in Germania: aggravii dei redditi fondati fruttanti oltre il 5 %	» 87

79. - Differenziazione occulta a favore dei minori abbienti	Pag. 88
80. - Ancora sulle prevenzioni accennate al n. 15.	» 88
81. - Diversificazione e progressione in Baviera	» 89
82. - e nei Granducati di Mecklemburgo.	» 89
83. - Differenziazioni tra rendite capitalistiche mobiliari, in Austria . . .	» 89
84. - Diversificazione e progressione secondo la natura dei redditi e il grado sociale dei possessori, in Spagna	» 91
85. - Confronto della diversificazione dell'imposta mobiliare del Lussem- burgo, con quella italiana,	» 93
86. - e con quella del Cantone di Berna	» 93
87. - Distinzioni dell'imposta mobiliare nel Cantone di Vaud; intimo collegamento tra l'imposta sul patrimonio e l'imposta sulle entrate . .	» 93
88. - Prima maniera di dedurre dall'entrata complessiva i debiti ge- nerici	» 94
89. - Maniera di deduzione seguita in Italia	» 95
90. - Terza maniera, con cui si accentua la diversificazione preordinata . .	» 95
91. - Come nel Cantone di Vaud si rispetta la diversificazione preor- dinata	» 95
92. - E come vi si deducono gl'interessi di un debito da un'entrata di lavoro	» 96
93. - Esempio pratico	» 97
94. - Esenzione dei capitali meno produttivi nel Cantone di S. Gallo; sgravio delle famiglie prolifiche e aggravio dei celibi o non prolifici . .	» 97
95. - Imposta sull'entrata e imposta sul patrimonio in Olanda; diversi- ficazione e progressione	» 101
96. - Sgravi per pesi di famiglia in Norvegia	» 101
97. - Le distinzioni nell'imposta sui redditi del lavoro in Serbia	» 102
98. - La differenziazione d'un'imposta indiziaria in Turchia.	» 102
99. - La Costituzione ottomana in rapporto a quella italiana	» 103
100. - Distinzioni nell'imposta sui terreni nel Siam	» 104
101. - Diversificazione e progressione nello Stato di Vittoria (Federazione Australiana). Aggravi degli assenti	» 104
102. - Entrate capitalistiche ed entrate di lavoro nel Queensland, . . .	» 105
103. - e nell'Australia Meridionale	» 105
104. - Aggravio degli assenti e delle società Australia Occidentale . .	» 105

105. - Entrate capitalistiche e di lavoro in Tasmania ; celibi e coniugati	Pag. 105
106. - Aggravio degli assenti e delle società nella Nuova Galles del Sud.	» 105
107. - Terreni e fabbricati, suddivisione dei terreni nel Giappone . . .	» 106
108. - L'imposta sul reddito nel Giappone : persone fisiche ; e giudicarie ; titoli di prestiti pubblici ; altre numerose distinzioni	» 108
109. - Scopo di tali distinzioni ; residenti e non residenti	» 109
110. - Le esenzioni nel Dominio del Canada ; distinzione dei salariati con o senza prole. Ancora una differenziazione d'imposta indiziaria »	10
111. - Distinzione di celibi e maritati, negli Stati Uniti d'America . . .	» 112

CAPITOLO V.

Svolgimento della diversificazione classica in Inghilterra.

112. - Modificazioni del 1907 e del 1909 nell' <i>income tax</i>	Pag. 112
113. - Redditi guadagnati e non guadagnati ; confronto con la Prussia . . .	» 114
114. - Storia e fondamento del sistema inglese. Un errore di Guglielmo Pitt ; Adamo Smith e i fisiocrati.	» 115
115. - Dibattiti dottrinari e parlamentari : si ritiene partigiano, crudele ed oppressivo omettere la diversificazione	» 117
116. - Le dieci categorie d'entrate proposte dal Sayer	» 118
117. - La varia capitalizzazione delle differenti entrate proposta dagli attuari inglesi	» 119
118. - L'imposta proporzionata ai mezzi ed ai bisogni conduce all'eguaglianza di sacrificio, secondo G. Stuart Mill	» 120
119. - Sul risparmio necessario al lavoratore.	» 122
120. - Particolari dell'applicazione di questa teoria	» 124
121. - Norme pratiche di approssimazione.	» 125
122. - Altre proposte di vari autori	» 127
123. - Come il Mac Culloch accolga la dottrina di J. S. Mill.	» 127
124. - Limiti ed ostacoli previsti dal Mac Culloch	» 130
125. - Mezzo pratico per attuare la diversificazione intrinseca. Proposte inglesi studiate in Italia	» 131

126. - Rendite perpetue e rendite precarie, secondo Disraeli . . .	Pag. 132
127. - Entrate capitalistiche, di lavoro e miste, secondo Hubbard . . . »	132
128. - La diversificazione estrinseca preferita da Gladstone a quella intrinseca »	134
129. - Gladstone vorrebbe l' income tax riservata per estremi bisogni. Polemica del Muntz per la diversificazione. »	135
130. - Le proposte inglesi accolte nella legge italiana »	136
131. - Distinzione fra i redditi temporanei e permanenti; dibattiti parlamentari »	137
132. - Redditi guadagnati e redditi non guadagnati »	138
133. - Deficienza della diversificazione inglese »	140
134. - Duplice obiezione contro la differenziazione completa »	140
135. - Sono esclusi dal beneficio i redditi più elevati. »	141
136. - Esempio, interpretazione »	143
137. - Critica di tale gratuita esclusione »	143
138. - Limiti della diversificazione e della progressione »	145
139. - Ulteriori riduzioni del beneficio della diversificazione »	145
140. - Critica della riduzione coincidente con la degressione confronto con l' Italia »	146
141. - Critica della riduzione coincidente con la esenzione dei premi pagati per assicurazione sulla vita »	151
142. - Formalità imposte al contribuente per conseguire il beneficio della diversificazione : »	152
143. - Ragione del sistema dei rimborsi »	153
144. - Obbligo di dichiarare il reddito complessivo »	154
145. - Graduazione dell' <i>income tax</i> e della <i>super-tax</i> »	155
146. - Confronto fra il sistema inglese e il prussiano »	155

CAPITOLO VI.

Lo svolgimento della diversificazione classica in Italia.

Obbiezioni teoriche.

147. - Tre mezzi di diversificazione palese intrinseca. Primo mezzo: differenziazione del valore imponibile delle entrate	Pag. 157
--	----------

148. - Secondo mezzo: differenziazione dei minimi redditi non imponibili. Terzo mezzo: differenziazione della degressione Pag. 158
149. - Ragioni della legge: l'equità » 160
150. - La diversificazione classica è costituzionale. Costituzioni politiche che vietano ogni privilegio. Imposta in denaro e imposta in servizi. Individuo, Stato e Società » 161
151. - Il valore annuo di ciascuna rendita: temporaneità, incertezza ed alea » 163
152. - Il pareggiamento teorico delle rendite. . . . » 164
153. - Difficoltà pratiche per attuarlo » 165
154. - Il pareggiamento pratico, secondo gli autori inglesi » 165
155. - Espedienti pratici adottati in Italia. . . . » 167
156. - Differenze trascurate nelle entrate di Categoria C » 168
157. - Ed in quelle di Categoria A » 169
158. - Criterio della differenziazione italiana: essa evita di determinare nelle entrate miste la parte dovuta al capitale e quella dovuta al lavoro » 170
159. - Ulteriori giustificazioni, anche con lo Statuto fondamentale . . . » 171
160. - Categoria A; si esclude la presunzione d'un interesse massimo . » 173
161. - Categoria B; il computo dei rischi industriali e commerciali e il fondo di riserva » 175
162. - Categorie C, D; salari, onorari, stipendi d'impiegati con o senza pensione. Possibilità di trasferire l'imposta o di evaderne . . . » 176
163. - Imposta italiana sui fabbricati: costruzioni ordinarie ed opifici . » 179
164. - Obbiezioni teoriche contro la diversificazione:
- 1-3) L'opinione del Ricca-Salerno: scopo e base dell'imposta; la scienza e l'arte della Finanza. . . . » 179
- 4) L'opinione di G. Jèze: la forza produttrice dei vari capitali . » 181
- 5) Vecchi sofismi e paradossi » 183
- 6) Differenze quantitativa e qualitativa » 185
- 7) La famiglia del lavoratore e il risparmio » 185
- 8) Se la diversificazione sia arbitraria e accidentale. Altri suoi avversari. . . . » 186
165. - Elisioni e ripercussioni quali mezzi di diversificazione occulta e spontanea » 187
166. - Popolarità della diversificazione in Italia. Una lacuna dei disegni di legge dell'imposta complementare sul reddito complessivo . . » 188

167. - L'imposta di famiglia sull' <i>agiatezza</i> : ossia sul reddito complessivo netto e disponibile	Pag. 189
168. - Regolamento generale per la provincia di Ravenna	» 190
169. - Regolamento speciale del Comune di Milano	» 190
170. - Regolamento speciale del Comune di Genova	» 191
171. - Regolamento speciale del Comune di Roma	» 191
172. - Regolamento speciale del Comune di Firenze	» 191
173. - Importanza degli esempi citati	» 191

CAPITOLO VII.

Cenni storici, evoluzione della diversificazione.

Autori favorevoli.

174. - Antico Egitto, Sparta, Atene	Pag. 192
175. - Roma, sino ad Augusto	» 194
176. - Da Augusto alla caduta dell' Impero Romano	» 196
177. - Medio Evo	» 197
178. - Le esenzioni nell' antico Egitto.	» 197
179. - Le esenzioni in Cina, in Persia, in Grecia	» 198
180. - Le esenzioni in Roma.	» 199
181. - Estensione dell' immunità	» 200
182. - Clero, nobili e plebei nel Medio Evo. Disegno del Vauban: Rivoluzione francese	» 200
183. - La storia della diversificazione e Guglielmo Pitt	» 203
184. - Antiche diversificazioni, in Inghilterra.	» 203
185. - Le lotte politiche e sociali per l'imposta. Generalità e costanza del fenomeno.	» 206
186. - I principali periodi di evoluzione della diversificazione	» 209
187. - Gli autori favorevoli alla diversificazione. Entità e natura speciale degli arricchimenti.	» 211
188. - I. - Entità dei redditi e del saggio d' imposta.	» 212
II. - Sacrificio di produzione e protezione sociale	» 214
189. - I. - Diversificazione in ampio senso: sua esistenza di fatto e suo fondamento teorico	» 214

II.	- Varia necessità di risparmiare.	Pag. 217
III.	- Gl' incrementi dei capitali personali	» 217
IV.	- L' imposta sui consumi non necessari; l'origine dei redditi. Tradizione italiana	» 218
V.	- Sacrificio di produzione e sacrificio di consumo	» 223
VI.	- Ancora della protezione sociale : benefici dell'azione statale ; gerarchia sociale	» 224
VII.	- Rendita perpetua ed entrata di lavoro. Beneficio sperato dall' azione statale	» 225
VIII.	- La definizione dell' imposta; la diversificazione e la progressione. Un inno alla diversificazione	» 226

CAPITOLO VIII.

Riassunto della teoria.

190.	- Definizione, fondamento generale e scopi della diversificazione ; suoi rapporti con la progressione ; massime cui si riconnette	Pag. 228
191.	- Forme di attuazione. Armonia tra le varie manifestazioni dell'azione statale. Effetti della varietà dei fenomeni sociali sulla diversificazione dei tributi	» 230
192.	- I. - Ancora la definizione dell' imposta in ampio senso : forme di prelevamento in denaro e in servigi.	» 233
	II. - Criterio di ripartizione dell' imposta. Il postulato dell' eguaglianza	» 236
	a) Il grado finale di utilità privatamente determinato dall' individuo	» 237
	b) Le reciproche prestazioni tra l' individuo e lo Stato	» 238
	c) I consumi non necessari	» 238
	d) La cosiddetta <i>capacità contributiva</i> determinata dal reddito individuale	» 238
	e) Il <i>sacrificio</i> del cittadino misurato dal complesso de' suoi beni e dai principali suoi bisogni riconosciuti dallo Stato	» 239
	III. - Correlazione fra capacità contributiva e sacrificio. Il valore soggettivo specifico. Doppio processo di differenziazione	» 240
193.	- Superflue distinzioni teoriche. L' edonismo e il movente delle azioni umane. Inesistenza del bisogno collettivo puro presso l' individuo. — Perchè l' imposta è coattiva. L' uomo economico è la negazione del buon cittadino. — Ancora dell' insufficienza della « teoria del grado finale di utilità »	» 243

194. - Diversificazione classica. Espressione unica ed omogenea del valore
oggettivo dei beni individuali. Rendita unitaria. Entrate temporanee Pag 250
195. - Entrate di lavoro o incerte: elementi che le compongono. Celibe
e coniugato. Esempio e giustificazione » 252
196. - Rendite capitalistiche distinte secondo il valor soggettivo specifico.
Schema della diversificazione classica. » 257
197. - Fondamento della diversificazione lata: scopo di disuguaglianza e
scopo di eguaglianza. Effetti delle illusioni tributarie: ingiusta diver-
sificazione che ne deriva: risultato storico. Logica della diversificazione
ampia. Linee principali della diversificazione tributaria classica ed
ampia » 258
198. - Quadro degli scopi della diversificazione:
A) Scopi fiscali. — B) Scopi politico-sociali » 265
199. - I - Armonie e contrasti fra tali scopi » 267
II. - Confronto tra diversificazione e progressione. » 269

CAPITOLO IX.

La diversificazione nell'imposta sul reddito complessivo.

200. - Il problema da risolvere Pag. 269
201. - Uso delle norme diversificative preesistenti nello Stato » 269
202. - Difficoltà teoriche nel dettare nuove norme » 272
203. - Difficoltà pratiche » 273
204. - Modello, secondo la diversificazione italiana nelle imposte normali . » 274
205. - Spiegazione di alcuni particolari. Il proprietario coltivatore, e l' eser-
cente d' un opificio nel proprio fabbricato. — Semplicità e speditezza
del calcolo. » 275
206. - Detrazione di debiti e pesi generici o personali, premi di assicu-
razione sulla vita e pesi di famiglia » 279
207. - I. Soluzione: deduzione integrale dall'imponibile complessivo . . » 281
208. - II Soluzione: deduzione proporzionale dall'imponibile comples-
sivo » 282
209. - III Soluzione: deduzione dall' entrata più importante, indi dalle
rimanenti, proporzionalmente alla rispettiva quota imponibile . . . » 282
210. - IV Soluzione: deduzione dall' entrata meno favorita, indi dalle ri-
manenti » 283

211. - V Soluzione: deduzione dall'entrata più favorita, indi dalle rimanenti	Pag. 284
212. - Limite delle difficoltà pratiche	» 285
213. - Limite sostanziale al principio diversificativo: la progressione . .	» 285
214. - Limite formale: la dichiarazione; esempi, inconvenienti e vantaggi	» 286

CAPITOLO X.

Critica delle obiezioni.

215. - Ordinamento delle obiezioni.	Pag. 289
216. - Arbitrarietà della diversificazione	» 290
217. - Motivi di superfluità	» 292
218. - Gli esempi principali: Stati Uniti, Austria, Italia.	» 292
219. - L'imposta sul reddito in Francia	» 294
220. - Pretesi surrogati della diversificazione: pregiudiziale	» 297
I. - Somma di tutte le entrate e detrazione di tutte le perdite . .	» 298
II. - Deduzione di debiti personali del contribuente o dei pesi d'indole generica	» 298
221. - Esenzione del minimo di esistenza.	» 299
222. - Progressività e degressività: loro fondamento comune con la diversificazione; e loro limite diversificativo	» 300
223. - La deduzione dei premi pagati per l'assicurazione sulla vita ha scarsa efficacia diversificativa e non sempre coincide coll'eguaglianza e con l'utilità sociale	» 306
224. - Le deduzioni per pesi di famiglia non differenziano le varie entrate.	» 308
225. - Altre pretese ragioni di superfluità:	
I. - Perequazione delle imposte normali	» 308
II. - L'imposta complementare deve migliorare e non menomare la perequazione delle imposte normali	» 309
III. - L'imposta sul patrimonio attua una sola distinzione. — Sulle conclusioni d'una commissione ministeriale in Italia.	» 311
IV. - Se l'imposta sul reddito venga trasferita	» 314
226. - Pretesi danni della diversificazione: elevamento dell'aliquota del carico. L'elasticità dell'imposta	» 314

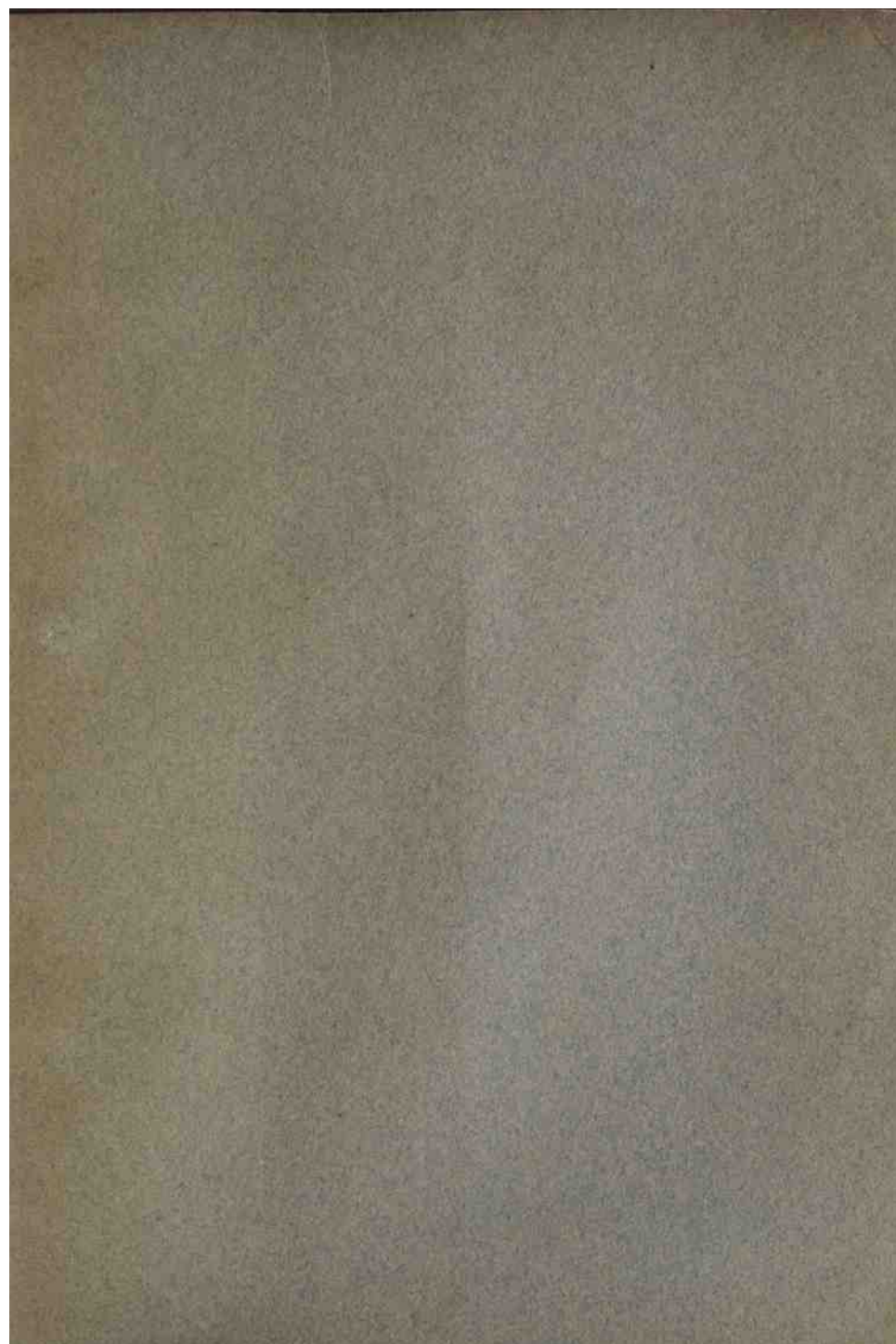
227. - Temute difficoltà e complicazioni, secondo il Conte di Cavour	Pag. 317
228. - Assegnazione delle entrate alle singole categorie	» 319
229. - Difficoltà derivanti dall' espresso divieto di estendere all' imposta complementare la diversificazione dell' imposta normale.	» 321
230. - Difficoltà derivanti dalle omesse norme diversificative.	» 323
231. - Criterio presuntivo della pigione. Primo modo di usarne nell' ac- certamento diretto	» 325
232. - Secondo uso di tale criterio nell' accertamento indiziario	» 329
233. - Deduzione di debiti generici o personali. Conclusione	» 330
Indice degli autori citati	» 331
Errata-corrige	» 347



ERRATA-CORRIGE.

Pag. 19, nota: 1222.	leggesi 1822
» 20, nota: <i>Etsdel.</i>	» Eisdell
» 56, nota 2: n. 36, III. . . .	» n. 182, pag. 202
» 67, § 56. I. -	» § 56. -
» 98, nota: <i>Filangeri</i>	» Filangieri
» 103, nota: <i>Fakir</i>	» Yakir
» 112, nota 4: <i>Hallet</i>	» Hallett
» 112, nota: <i>varamente.</i>	» veramente
» 137, rigo 27: <i>a vantaggio</i> . . .	» fu estesa (pag. 205) a vantaggio
» 140, rigo 29: <i>Deficenza</i>	» Deficienza
» 143, nota 1: <i>Halett</i>	» Hallett
» 182, rigo 11: <i>il</i>	» la
» 192, rigo 17: (<i>Prima del § 174</i>)	» Cap. VII. - Cenni storici, evoluzione, autori favorevoli alla diversificazione.
» 205, nota 1: <i>Seligmann</i>	» Seligman
» 207, nota: <i>istitutions</i>	» institutions





LIRE NOVE