



BANCA D'ITALIA  
EUROSISTEMA

# Questioni di Economia e Finanza

(Occasional Papers)

Per una storia della *tax compliance* in Italia

di Stefano Manestra

Dicembre 2010

Numero

81





BANCA D'ITALIA  
EUROSISTEMA

# Questioni di Economia e Finanza

(Occasional papers)

Per una storia della *tax compliance* in Italia

di Stefano Manestra

Numero 81 – Dicembre 2010

*La serie Questioni di economia e finanza ha la finalità di presentare studi e documentazione su aspetti rilevanti per i compiti istituzionali della Banca d'Italia e dell'Eurosistema. Le Questioni di economia e finanza si affiancano ai Temi di discussione volti a fornire contributi originali per la ricerca economica.*

*La serie comprende lavori realizzati all'interno della Banca, talvolta in collaborazione con l'Eurosistema o con altre Istituzioni. I lavori pubblicati riflettono esclusivamente le opinioni degli autori, senza impegnare la responsabilità delle Istituzioni di appartenenza.*

*La serie è disponibile online sul sito [www.bancaditalia.it](http://www.bancaditalia.it).*

# PER UNA STORIA DELLA *TAX COMPLIANCE* IN ITALIA

di Stefano Manestra\*

## Sommario

Questo studio mira a ricostruire la storia della *tax compliance* in Italia dall'unità ad oggi. Si passano dapprima in rassegna i tentativi di valutare l'inadeguatezza del gettito effettivo rispetto a quello potenziale, dalle statistiche descrittive dell'ottocento fino alle stime vere e proprie degli ultimi decenni, che distinguono erosione legale da evasione ed elusione. Vengono poi esaminate le spiegazioni formulate e le soluzioni proposte per aumentare la *compliance*, raggruppandole in cinque "tesi": eccessiva pressione tributaria, inadeguatezze strutturali dei tributi, inefficacia dell'amministrazione finanziaria, renitenza del contribuente e complessità formale delle norme. Si esamina infine l'evoluzione dell'atteggiamento del contribuente verso il fisco nello stesso periodo. Dall'*excursus* emerge che i problemi di *compliance* sono una costante di lungo periodo del sistema tributario italiano, anche se la loro dimensione si è andata riducendo nel tempo, almeno in termini percentuali; inoltre, i problemi si sono sempre concentrati su gruppi specifici di contribuenti (lavoro autonomo e imprese individuali). Complesse e articolate sono invece le cause e quindi le soluzioni da prendere in considerazione.

**Classificazione JEL:** H2, N4.

**Parole chiave:** *tax compliance*, evasione fiscale, storia tributaria.

1. Introduzione .....	5
2. La misurazione .....	6
2.1 L'osservazione dell'imponibile effettivo: le statistiche descrittive .....	6
2.2 La ricerca di un imponibile teorico: inferenze e confronti "esterni" .....	12
3. Analisi e soluzioni .....	16
3.1 Un sistema "difettoso" ed "esoso" (1861 – 1894) .....	17
3.2 La "riforma impossibile" e i problemi di amministrazione (1894 – 1914) .....	22
3.3 Restaurazione, penalizzazione e collaborazione (1922 – 1940) .....	27
3.4 Da Vanoni al varo della riforma tributaria (1948 – 1972/73) .....	33
3.5 Dopo la riforma: rivivere la storia (1972/73 – oggi) .....	40
4. L'altro lato della barricata: il contribuente di fronte al fisco. ....	50
5. Conclusioni .....	57
Riferimenti bibliografici .....	59
Tavole .....	70
Grafici .....	91

---

\* Banca d'Italia, Servizio Rapporti fiscali. E-mail: [stefano.manestra@bancaditalia.it](mailto:stefano.manestra@bancaditalia.it).

Le opinioni sono espresse a titolo personale e non impegnano in alcun modo l'Istituzione di appartenenza. Si ringraziano Vieri Ceriani, Salvatore Chiri, Antonella Magliocco, Giacomo Ricotti, Massimo Roccas e Vincenzo Visco. Eventuali errori o imprecisioni sono attribuibili unicamente all'autore.



*Who'er expects a faultless tax to see,  
Expects what neither is, nor was, nor e'er shall be*<sup>\*</sup>

## 1. Introduzione

Lo scopo del lavoro è fornire alcune indicazioni su come, dal 1861 ad oggi, è stato percepito ed affrontato il fenomeno della *compliance* o, meglio, l'insieme dei fenomeni che costituiscono la *non compliance*. Si tratta dell'evasione e dell'elusione, ovvero il divario che si crea fra il sistema effettivamente operante e l'ordinamento legale vigente per effetto dei comportamenti di fisco e contribuenti<sup>1</sup>. Vi sono però due ragioni per dare anche conto dell'erosione, quale divario fra l'ordinamento legale vigente, definito dal legislatore secondo criteri di opportunità (sociale, economica e politica), e quello idealmente prescritto dalla dottrina: in primo luogo, perché nell'arco di un secolo e mezzo le quantificazioni della *non compliance* hanno per molto tempo prescinduto dalla distinzione fra i tre fenomeni<sup>2</sup>; in secondo luogo, perché l'erosione, sotto forma di agevolazioni che discriminavano anche all'interno dello stesso tipo di reddito, ha costituito, per molti contribuenti, un incentivo e una giustificazione per essere *non compliant*<sup>3</sup>.

Lo studio non ha pretese di esaustività: la ridotta attenzione prestata in generale alle passate vicende del fisco italiano e la specifica difficoltà nel trattare quella che è la "parte invisibile" di tale storia lasciano ancora spazio per ulteriori ricerche ed approfondimenti e, quindi, per integrazioni e rettifiche di quanto esposto.

Il lavoro si struttura in tre parti. Nella prima si esamina come gli studiosi e gli amministratori del sistema fiscale hanno cercato di quantificare il fenomeno; in altri termini, si descrivono i tentativi di misurazione dell'area di *non compliance*. Nella seconda si riportano i tentativi di spiegazione formulati e le proposte di soluzione avanzate; la trattazione unitaria deriva dal fatto che, in epoche nelle quali il problema non aveva una sua autonomia scientifica, le prime erano a volte implicite nelle seconde. Nella terza si cerca di ricostruire l'attitudine dei contribuenti verso il fisco; pur essendo quest'ultima una possibile spiegazione della *non compliance*, essa viene esposta separatamente per maggiore chiarezza. Seguono le conclusioni<sup>4</sup>.

---

<sup>\*</sup> J.R. MacCulloch, *Trattato sui principi e sui pratici effetti delle imposte e del debito pubblico*, in Biblioteca dell'economista, 2<sup>a</sup> serie, tomo X-I, 1868, p. 111. Si tratta della parafrasi di due versi di Alexander Pope (*Essay on criticism*, v. 253-254).

<sup>1</sup> Pedone [1979], pag. 102.

<sup>2</sup> I tre fenomeni hanno stentato per molto tempo persino ad avere un nome distinto. Una prima concettualizzazione si trova in Seligman, che, al termine di un'elaborazione iniziata nel 1892, giunge (Seligman [1927], pag. 8-10) a distinguere una *evasion legitimate* (nella versione *intentional*, cioè desiderata dal legislatore, o in quella *unintentional*, derivante dall'astensione del contribuente), da quella *illegitimate* (mancato adeguamento alle previsioni del legislatore). In Italia, il termine "evasione" si trova già nella traduzione dei principii di J.S. Mill a cura di F. Ferrara *senior*, ma è con Pantaleoni che fa il suo ingresso nel linguaggio scientifico (Pantaleoni [1882], pag. 13-14); per alcuni decenni, però, si parlerà ancora di "frodi". Solo nel 1910 compare l'opera che, forse per prima, usa il termine nel titolo (Corridore [1910]). La parola "elusione" si sostituì a sua volta lentamente all'espressione "evasione legittima" (o "legale"; per l'uso di quest'ultima vedi, ad esempio, Cosciani [1964], pag. 145 e seguenti): il processo inizia già negli anni cinquanta (Forte [1954], pag. 258) e forse si conclude negli anni settanta, quando il vocabolo fa la sua comparsa in un titolo come traduzione di *avoidance* (Fleck e Mahfouz [1975], ma già dubita della bontà della precedente espressione González García [1974]). Incerta, ma probabilmente coeva, la "data di nascita" del termine erosione, che appare, ad esempio, nel titolo di una memoria presentata al congresso USA nel 1955 (Pechman [1957], pag. 19, nota 27).

<sup>3</sup> "Chi vede altri andare immuni da oneri fiscali senza un giustificato motivo di capacità contributiva o d'altra ragione di importanza fondamentale, e vede leso in tal modo il principio dell'universalità d'imposta, trova una giustificazione per creare per sé, illegalmente, quel privilegio che la legge concede ad altri lecitamente" (Cosciani [1964], pag. 60).

<sup>4</sup> I dettagli tecnici relativi alle imposte soppresse sono stati inseriti in nota per non appesantire l'esposizione. Le percentuali di *non compliance* hanno come denominatore la base imponibile potenziale, laddove non specifi-

## 2. La misurazione

La misurazione è stata effettuata con intensità e tempi diversi per i singoli comparti impositivi. Se i tributi sui redditi<sup>1</sup> hanno sempre destato attenzione, per quelli sui consumi è stato difficile reperire materiale significativo sulle imposte che hanno preceduto l'IGE<sup>2</sup> e, in parte, persino su quest'ultima; opposta è la vicenda dell'imposizione patrimoniale, che si circoscrive all'imposta di successione<sup>3</sup> e per la quale si hanno diversi studi, prevalentemente nel periodo liberale.

Vi sono stati più modi per misurare il fenomeno. Essi possono essere raggruppati in due categorie: nella prima rientrano le statistiche descrittive dell'imponibile effettivo (medie o distribuzioni per importo), che forniscono sul grado di *non compliance* meri indizi, pertanto opinabili nella loro interpretazione; nella seconda rientrano gli studi che mirano a ricostruire un imponibile teorico per inferenza (come nel caso del confronto fra importi dichiarati e importi successivamente accertati dal fisco) o partendo da dati "esterni" al sistema tributario, forniti dalla contabilità nazionale o da indagini, *ad hoc* e non.

### 2.1 L'osservazione dell'imponibile effettivo: le statistiche descrittive

L'informazione quantitativa basata sulla statistica descrittiva ha, in campo tributario, una tradizione che risale alle origini del sistema impositivo. Importi medi e, più raramente, distribuzioni per classi sono stati il principale strumento di analisi, la base di soluzioni legislative e azioni amministrative, nonché la fonte di polemiche; infatti, se il calcolo in sé del dato non poneva problemi, la sua interpretazione poteva dare luogo a opinioni alquanto diverse.

Nel sistema prima della riforma i dati più rilevanti riguardavano l'imposta sulle successioni e le imposte sui redditi; fra le seconde l'attenzione si concentrava sulla RM e sulla com-

---

cato diversamente; i dati originariamente espressi con riferimento a quella effettiva sono stati pertanto ricalcolati. Le cifre in lire riportano i valori correnti; accanto ad esse sono indicati i corrispondenti valori in euro del 2008, calcolati in base alle tavole Istat (Istat [2009], pag. 160). Infine, tutte le volte che nel testo si fa riferimento alla riforma tributaria, senza specificare la data, si intende quella del 1972/73.

<sup>1</sup> Ante riforma il sistema prevedeva tre prelievi reali, con aliquote diverse su basi imponibili distinte, senza effettuare il cumulo in capo al singolo contribuente: si trattava dei tributi sui terreni (più precisamente, sul reddito dominicale di questi), sui fabbricati urbani e sui redditi della ricchezza mobile (d'ora innanzi "RM"); quest'ultima, al proprio interno, colpiva – sempre separatamente e con aliquote diverse – redditi da capitale, da impresa e da lavoro autonomo e dipendente. Solo dal 1° 1.1925 (RD 30.12.1923, n. 3062) fu introdotta, per le sole persone fisiche, un'imposta personale e progressiva, detta "complementare", che si sovrappose a quelle reali. L'accertamento era sin dall'origine basato sul sistema della dichiarazione verificata, presentata dal contribuente e controllata dagli uffici; faceva eccezione l'imposta sui terreni, accertata in base al catasto, anche se Sella avrebbe voluto che persino questo tributo fosse accertato e prelevato in base ad una dichiarazione (Marongiu, [1995], pag. 81).

<sup>2</sup> Tale carenza può essere spiegata da due motivi. Il primo riguarda la struttura del sistema fiscale italiano. Fino al 1923 la tassazione sui consumi avveniva principalmente a livello comunale tramite i cosiddetti dazi interni, che costituivano non un'imposta generale, ma un prelievo specifico su singoli beni, rappresentati principalmente da alimentari (anche di prima necessità, come le farine), ma anche da materiali combustibili e per costruzione. Ad essi lo stato affiancava, oltre a propri dazi (incassati, nella maggior parte dei casi, dai comuni in cambio di un canone annuo versato allo stato), alcune imposte di fabbricazione, anch'esse specifiche. Con il 1924 i dazi divennero solo comunali anche *de jure* (RD 24.9.1923, n. 2030) e accanto ad essi fu introdotta un'imposta di bollo su tutte le cessioni di beni (RD 30.12.1923, n. 3273), sostituita poi, nel 1940 (RDL 9.1.1940, n. 2), dall'IGE, che si applicava anche alle prestazioni di servizi. Il secondo motivo è statistico: fino alla fine degli anni venti-inizio anni trenta non si ebbero rilevazioni complete e corrette sui prezzi e sulle quantità delle merci (Cianci [1933]). Per un "parametro", estremamente approssimativo, dell'imponibile teorico dei dazi a fine ottocento, si può vedere Chindamo [1899].

<sup>3</sup> L'imposizione patrimoniale ha avuto in Italia un'applicazione abbastanza continua unicamente sotto forma di tributi successori. Solo dopo la prima guerra mondiale e a cavallo della seconda (quindi per esigenze finanziarie straordinarie) si ebbero imposte esplicitamente denominate "patrimoniali".



plementare.

*Le statistiche descrittive dell'imposta sulle successioni, contenute nelle relazioni annuali della competente direzione generale, furono sintetizzate da Gini nel 1914<sup>1</sup>. Numerosi i fenomeni rilevati, per lo più in corrispondenza di inasprimenti dell'imposta e, in particolare, della sua modifica in progressiva nel 1902<sup>2</sup>. Il numero di dichiarazioni diminuì in assoluto e si ridusse l'attivo ereditario medio, così come il valore dei fabbricati e dei beni mobili denunciati. In termini di composizione, le serie storiche riportarono la grande rilevanza dei beni immobili (fra due terzi e tre quarti dell'attivo ereditario lordo), la crescita della quota dei titoli nominativi e la minore (o nulla) dinamica di quelli al portatore. In sintesi, non solo l'imponibile medio diminuiva, ma al suo interno cresceva il peso dei beni che era difficile occultare e si riduceva quello delle poste di difficile accertamento. Tutti elementi, precisava l'autore, che facevano sospettare una crescente evasione, senza però fornirne la certezza<sup>3</sup>.*

*Per l'imposta sui terreni le cifre mostrarono soprattutto un problema di erosione della base imponibile. All'inizio del 1913 il nuovo catasto terreni, entrato in funzione in sole 17 province (prevalentemente settentrionali) su 69, aveva determinato in esse una riduzione di quasi un terzo del prelievo<sup>4</sup>. Si trattò di un risultato solo in parte voluto dalla riforma del 1886<sup>5</sup> (vedi par. 3.1), che mirava in primo luogo a meglio ripartire fra le varie regioni il carico esistente<sup>6</sup>. Esso provocò a sua volta la richiesta di uno sgravio per il Sud, infine concesso nel 1906<sup>7</sup> nella misura del 30% e stigmatizzato da Einaudi come "distruttore della grande opera di perequazione"<sup>8</sup>.*

*Per l'imposta sui fabbricati i dati significativi furono due. In primo luogo, le statistiche ufficiali del periodo 1865-1913 mostravano come gran parte degli incrementi fossero dovuti ai fabbricati di nuova costruzione e solo un decimo derivasse da accertamenti dei redditi denunciati; ad allargare la base imponibile era lo sviluppo economico e urbano e non il lavoro degli uffici finanziari, un fatto del quale la stessa amministrazione era consapevole<sup>9</sup>. Il secondo aspetto fu l'avvio, anche per l'imposta sui fabbricati, di un processo di erosione fiscale, dovuto alla politica di agevolazioni (vedi par. 3.4). Tale carattere, comune ad entrambe le imposte fondiari, avrebbe reso, dopo la prima guerra mondiale, poco rilevanti i loro gettiti<sup>10</sup>.*

Una prolungata importanza ebbero invece le medie della RM. Nei primi decenni dopo l'unità si diede quasi per scontato che il prelievo alla fonte attuato sui redditi di capitale e di lavoro dipendente (vedi par. 3.1) fosse di per sé sufficiente garanzia di *compliance*<sup>11</sup>. L'analisi

<sup>1</sup> Gini [1962], pag. 222 e seguenti.

<sup>2</sup> L. 22.1.1905, n. 25.

<sup>3</sup> La modestia degli importi medi e la prevalenza degli immobili all'interno della base figurano tra le ragioni addotte tanto nel 1923, per l'abolizione dell'imposta tra coniugi e fino al terzo grado di parentela compreso (RD 20.8.1923, n. 1802; si veda la relazione in Buscema e D'Amati [1961], vol. 2, pag. 401), quanto nel 2001, per la soppressione del tributo tra coniugi e fino al quarto grado di parentela compreso (L. 18.10.2001, n. 383; Atti e documenti parlamentari – Repubblica, Senato, Proposte e disegni di legge, XIV legislatura, n. 373, pag. 60).

<sup>4</sup> Finanze [1874-1915], anno 1913/14, pag. 27.

<sup>5</sup> Il nuovo catasto sui terreni era stato ordinato con la L. 1°3.1886, n. 3682.

<sup>6</sup> Sul punto Marongiu [1996], pag. 233 e seguenti.

<sup>7</sup> L. 15.7.1906, n. 383.

<sup>8</sup> Einaudi [1912], pag. 557. Lo sgravio riguardò i contribuenti con redditi inferiori a 6.000 lire (equivalenti a circa 23.000 euro); per quelli con redditi superiori, una pari quota dell'imposta prelevata fu devoluta alle casse provinciali di credito agrario.

<sup>9</sup> "Mentre la parabola dei redditi dei fabbricati ha percorso sopra tutto in questo ultimo dodicennio (1900-1911, n.d.a.) la via ascendente che a tutti è nota, il pubblico erario non ha avuta tutta la parte che gli compete, non ha partecipato nella dovuta misura ai lucri che i proprietari edilizi hanno conseguito per effetto del mirabile sviluppo della vita economica del paese" (Finanze [1874-1915], anno 1911/12, pag. 56).

<sup>10</sup> Il gettito complessivo delle due imposte erariali non superò, a partire dagli anni venti, il 5% del totale delle entrate tributarie dello stato e scese al di sotto dell'1% dopo la seconda guerra mondiale (elaborazioni su dati Tesoro [1969]).

<sup>11</sup> Rimasero in realtà alcuni dubbi anche per parte di tali cespiti. Con riferimento ai redditi di capitale corrisposti da un privato ad un altro privato, le relazioni ministeriali di inizio novecento mettono in evidenza la crescita di operazioni finanziarie con titoli nominativi e cambiali, delle vendite con patto di riscatto e di altri atti simulati, tutte caratterizzate dal fatto di originare proventi difficili da accertare per il fisco (Finanze [1874-1915], anni 1903/04, pag. 65, e 1908/09, pag. 76). Anche all'interno dei lavoratori dipendenti vi era un problema di *compliance*: nel 1899 Einaudi (Einaudi [1960-1965], vol. I, pag. 187-190) faceva notare come gli operai tassati in tutta Italia fossero solo 12.000 (quasi tutti pubblici o semipubblici) per un gettito complessivo di 0,5 milioni di

si concentrò quindi sui redditi di imprese e professionisti.

Una fonte rilevante furono gli elenchi nominativi dei contribuenti, pubblicati per la prima volta nel 1872. Tale lavoro avrebbe dovuto essere annuale, ma fu ripetuto solo nel 1874 e nel 1889<sup>1</sup>; dopo tale data fu sospeso e sostituito, di fatto, con prospetti statistici riepilogativi, strutturati per rami (i “gruppi”) e sottomani (le “specie”) di attività<sup>2</sup>. Tali dati furono ripresi nella relazione annuale della direzione generale delle imposte dirette<sup>3</sup>, pubblicazione edita con continuità per tutto il periodo liberale, che riassume le statistiche disponibili sulla RM. Grazie a queste opere e ad altri studi svolti sulla base dei dati in esse contenuti si è cercato, nel presente scritto, di ricostruire il quadro che responsabili e studiosi del sistema tributario avevano sotto gli occhi. Tale quadro può spiegare le tre conclusioni alle quali, al tempo, si era arrivati: l’elevato numero di redditi d’impresa e professione che sfuggivano totalmente all’imposta; il modesto importo degli stessi quando venivano tassati; l’apporto, parimenti modesto, delle persone fisiche e delle società di persone rispetto alle società di capitali (cosiddetti “enti collettivi”).

*Nel periodo liberale il primo elemento che colpiva era l’ampiezza dell’universo soggetto ad accertamento. I ruoli d’imposta di imprese e professionisti crebbero dai circa 380.000 del 1876 ai 565.000 del 1902; divisi fra le quasi settecento agenzie delle tasse, significava essere passati da oltre 500 a oltre 800 ruoli per ufficio. Nonostante tali cifre non irrilevanti, gli studiosi sospettavano l’esistenza di una diffusa evasione totale, deducendola dal confronto fra la numerosità dei ruoli e quella dei soggetti potenzialmente tassabili, ricavabile da censimenti o annuari. Così, nel 1885, paragonando i ruoli del 1878 e il censimento del 1881 si mostrava come nei primi figurassero il 72% dei notai, il 43% degli avvocati, il 40% dei medici e il 20% degli ingegneri qualificatisi come tali nel secondo; dei “bottegai” e professionisti residenti nelle cinque principali città italiane (Roma, Milano, Napoli, Torino e Genova) risultavano iscritti fra i contribuenti il 73% dei primi e il 44% dei secondi<sup>4</sup>. Nel 1909 si constatava che, per alcune grandi città, “il numero dei contribuenti colpiti dalla imposta nelle categorie dei commerci e delle professioni raggiungeva appena il terzo degli esercenti compresi” nelle guide statistiche delle città stesse<sup>5</sup>. Nello stesso anno Perdrieux, partendo dai dati ministeriali relativi al 1902<sup>6</sup>, conduceva un raffronto fra contribuenti tassati a Roma e soggetti iscritti nella guida Monaci: mancavano all’appello il 47% degli avvocati e il 41% dei medici<sup>7</sup>. Quattro anni dopo il ministero delle finanze riscontrava la presenza nei ruoli del 43% degli avvocati, del 61% dei medici, del 50% degli ingegneri e architetti e del 28% dei geometri e simili, rispetto a quelli censiti nel 1911<sup>8</sup>. Ciò che mancava era uno dei presupposti fondamentali per il funzionamento della RM: la collaborazione del contribuente, teoricamente tenuto a presentare la propria dichiarazione (almeno in presenza di variazioni).*

*La seconda osservazione (il modesto importo dei redditi) derivava dalle statistiche per rami d’attività. In base alle relazioni ministeriali, dal 1876 al 1893 (tavole 1.1 e 1.2), su 19 “gruppi” d’impresa e 8 di professionisti<sup>9</sup>, da 8 a 12 dei primi e nessuno dei secondi registrava un reddito medio annuo superiore a 1.000 lire (corrispondente, secondo gli anni, a cifre comprese fra 3.700 e 4.200 euro), importo che nel 1886 era riconosciuto come stipendio ai 24 facchini effettivi che occupavano il gradino più basso nell’organico del ministero delle finanze<sup>10</sup>. La proporzione era confermata anche se si scendeva ad un livello più analitico, quello delle 108 “specie” nelle quali si dividevano i 27 gruppi appena*

---

lire (circa 2 milioni di euro); sulle ragioni di tale situazione si veda oltre la nota 5 a pag. 18.

<sup>1</sup> Gli elenchi annuali furono voluti da Sella come una sorta di “operazione trasparenza”, per sollecitare la collaborazione dei cittadini (discorso alla Camera dei deputati del 27 maggio 1871, in Sella [1887-1890], vol. 4, pag. 54). I volumi pubblicati nel 1872 e 1874 riguardavano tutti i contribuenti con redditi superiori a 1.000 lire (tra 3.300 e 3.700 euro 2008), mentre quelli del 1889 i soli imprenditori e professionisti.

<sup>2</sup> Finanze [1883-1899], [1895] e [1904].

<sup>3</sup> Finanze [1874-1915]. Le relazioni del periodo immediatamente successivo all’unità sono comprese negli atti parlamentari.

<sup>4</sup> Amì [1885], pag. 7-11.

<sup>5</sup> Nicola [1909], pag. 412.

<sup>6</sup> Finanze [1904].

<sup>7</sup> Perdrieux [1910], pag. 33-37.

<sup>8</sup> Finanze [1873-1915], anno 1913/14, pag. 89

<sup>9</sup> Non si considerano gli “stipendi tassati con rivalsa” e gli “impeghi e vitalizi”.

<sup>10</sup> Finanze [1875-1888], anno 1886, pag. 497.

menzionati, dettaglio fornito dai prospetti statistici (tavola 2): nel periodo 1882-1893 le “specie” per le quali il reddito medio dichiarato dal contribuente non superava l'importo di 1.000 lire oscillavano fra un minimo di 71 e un massimo di 78. Le dichiarazioni, anche laddove presentate, apparivano poco veritiere.

Il terzo punto che si sottolineava era la differenza fra i redditi medi dei “contribuenti privati” e degli “enti collettivi”<sup>1</sup>. Combinando i dati delle relazioni e dei prospetti (tavola 3), la differenza era già sensibile per l'imponibile complessivo (colonna 1)<sup>2</sup>, ma diventava macroscopica se si considerava la sola categoria dei redditi industriali (colonna 2). D'altro canto dal 1882 al 1893 gli enti collettivi, pur rappresentando, per numerosità, circa mezzo punto percentuale dei ruoli, dichiaravano tra un quarto e un quinto dell'imponibile della categoria<sup>3</sup>. In questo caso, la RM aveva individuato un meccanismo efficace per assicurare la compliance dei contribuenti: l'aggancio al bilancio. Laddove questo mancava (imprese individuali e professionisti), tutto era invece rimesso allo scrupolo del contribuente.

Negli anni venti si tentò di ripristinare le rilevazioni statistiche in uso prima della guerra. Furono pubblicati nuovi elenchi dei contribuenti<sup>4</sup> e stampate due relazioni sulla gestione delle imposte dirette, che coprivano il periodo 1914-1930<sup>5</sup>. Tali fonti alimentarono la discussione con conclusioni che ricalcavano quelle raggiunte in precedenza, sia pure in termini più sintetici; erano infatti scomparsi i dati di riepilogo relativi a “gruppi” e “specie” d'attività.

Per quanto riguarda la numerosità dei contribuenti, in un dibattito parlamentare del 1929<sup>6</sup> le informazioni contenute negli elenchi relativi al 1924 furono paragonate ai risultati del censimento del 1921: figuravano tassati il 75% dei notai, il 38% degli avvocati, il 53% dei medici, il 18% degli ingegneri, il 26% dei geometri, il 52% dei veterinari e il 5% di ragionieri e “dottori commerciali”.

Fu confermato anche il modesto contributo di imprenditori e professionisti individuali. Tre successivi ministri delle finanze (de' Stefani, Volpi e Mosconi) fecero in sede parlamentare, il confronto fra lavoratori autonomi e impiegati statali per giungere agli stessi risultati: i redditi medi dei primi<sup>7</sup> continuavano ad essere nettamente inferiori a quelli dei secondi. Fu invece abbandonato il terzo punto, la contrapposizione fra “contribuenti privati” ed “enti collettivi”: questi ultimi, a differenza del periodo prebellico, non erano più considerati contribuenti affidabili (sul punto si tornerà nel par. 3.3). Questo spiega forse la minore rilevanza attribuita ai dati ad essi relativi, che prima, invece, costituivano un punto fermo delle relazioni governative.

---

<sup>1</sup> La RM colpiva tanto i “contribuenti privati” (vale a dire le persone fisiche, compresi i soci di società di persone) quanto gli “enti collettivi” (le società di capitali e gli enti, inclusi comuni e provincie); questi ultimi erano tassati in base al bilancio.

<sup>2</sup> Il dato ha un valore relativo. La natura reale dell'imposta faceva sì che uno stesso soggetto potesse essere intestatario di più ruoli, uno per ogni categoria; ciò contribuiva ad abbassare il reddito medio. Per contro, per i redditi da lavoro dipendente e da capitale figurava come contribuente il soggetto che erogava il reddito e non quello che lo percepiva; ciò contribuiva ad alzare la media.

<sup>3</sup> Elaborazione sui dati contenuti in Finanze [1883-1899].

<sup>4</sup> Si ebbero complessivamente tre pubblicazioni (1924, 1933 e 1934) relative a tutti i contribuenti ed altre due (1929), una relativa alle grandi città e limitata ai soli percettori di redditi maggiori di lire 5.000 (4.053 euro), l'altra comprendente tutti i contribuenti di tutte le altre provincie.

<sup>5</sup> Finanze [1926] e Finanze [1932].

<sup>6</sup> Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, XXVIII legislatura, seduta del 5 dicembre 1929, pag. 1389-1390. L'oratore era lo statistico Gaetano Zingali, che riportava alcuni risultati dello spoglio degli elenchi da lui intrapreso.

<sup>7</sup> Per l'evoluzione dal 1918 fino al 1940, tavola 4.1.

Redditi medi di imprenditori individuali, professionisti e impiegati statali<sup>1</sup>

Anno	Imprenditori	Professionisti	Impiegati statali
<b>Lire correnti</b>			
1924	3.743	3.171	9.528
1926	4.570	4.485	11.365
1928	5.862	5.652	10.761
<b>Euro 2008</b>			
1924	3.165	2.681	8.057
1926	3.189	3.130	7.931
1928	4.828	4.655	8.862

Negli anni trenta vennero meno le fonti statistiche sopra citate. Gli elenchi dei contribuenti scomparvero con il 1934 e nel decennio la descrizione della gestione delle imposte dirette fu affidata a prospetti, meramente numerici e privi di commento, allegati annualmente al Bollettino della competente direzione generale; solo nel 1951 fu pubblicata, sempre come supplemento al Bollettino, la relazione complessiva relativa al periodo 1930-1940<sup>2</sup>.

*In essa si riprendeva il discorso delle medie dei redditi dei contribuenti privati imprenditori e professionisti, medie ritenute in grado di fornire “[u]n più espressivo resoconto dei risultati conseguiti dall’Amministrazione nella lotta contro le evasioni tributarie”. Pur omettendo i dati relativi agli stipendi dei dipendenti pubblici, questi continuavano ad essere il termine di paragone: i redditi degli imprenditori individuali risultavano “ancora lontan[i] dalla realtà economica e dalla media degli assegni ai dipendenti dello Stato” e per quelli dei professionisti si riteneva “evidente come non vi [fosse] alcuna corrispondenza tra tale media, il valore della lira e la media degli assegni percepiti dai dipendenti dello Stato”. Veniva infine del tutto meno la contrapposizione fra i dati sui contribuenti privati e quelli degli enti collettivi; si rilevava, anzi, lo sforzo degli uffici “inteso a neutralizzare gli effetti della tendenza manifestatasi in tali anni alla trasformazione delle ditte private in società”<sup>3</sup>.*

L'utilizzo delle medie cessò con il secondo dopoguerra. Le relazioni del periodo<sup>4</sup> – alle quali si aggiunsero i prospetti sulla dichiarazione unica dei redditi<sup>5</sup> – non mancavano dei dati per elaborare (e in una di esse vennero anche calcolate<sup>6</sup>), ma non sembra che abbiano suscitato commenti significativi quali possibili indici di evasione<sup>7</sup>; semmai, si preferì tenere presente lo scostamento rispetto ai risultati degli accertamenti, in linea con i contemporanei tentativi di inferire da esso l'ammontare sottratto al fisco (vedi par. 2.2). Più curiosità rispetto a questi dati sembrano aver sollevato, almeno sulla stampa, gli importi contenuti negli elenchi dei contribuenti, pubblicati nuovamente a partire dal 1960<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> Fonti: per il 1924, Resoconti parlamentari – Regno, Senato, Assemblea, Discussioni, XXVII legislatura, 1<sup>a</sup> sessione 1924, seduta del 27 giugno 1924, pag. 149-150; per il 1926, Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, XXVII legislatura, 1<sup>a</sup> sessione 1924-1928, seduta del 2 giugno 1927, pag. 7791; per il 1928, Atti e documenti parlamentari – Regno, Senato, Raccolta degli atti stampati, XXVII legislatura, 1<sup>a</sup> sessione 1924-1928, n. 1647, pag. 2.

<sup>2</sup> Finanze [1951].

<sup>3</sup> Finanze [1951], pag. 203-208.

<sup>4</sup> Finanze [1955] e Finanze [1964].

<sup>5</sup> Finanze [1952-1973].

<sup>6</sup> Finanze [1965].

<sup>7</sup> Un motivo può essere costituito dal fatto che nel periodo 1944-1946 artigiani e imprenditori minimi furono “spostati”, con provvedimenti amministrativi, dalla categoria B alla categoria C. Si trattava di un modo indiretto di ridurre il prelievo, date le minori aliquote della seconda. Tale “annacquamento” della distinzione fra i due gruppi compromise, almeno in parte, la significatività delle medie.

<sup>8</sup> Gli elenchi furono stampati nel 1960 (redditi 1955), 1964 (redditi 1959) e 1967 (redditi 1962) e riguardavano i contribuenti con redditi, ai fini della RM o della complementare, superiori ai 5 milioni (Finanze [1960-1967]);

*Elaborando i dati delle relazioni è possibile ricostruire la dinamica dei redditi medi (tav. 4.2). Per gli imprenditori individuali l'importo medio mostra per il periodo 1952-1962 un tasso di crescita, in termini reali, solo di poco superiore alla metà dell'aumento del PIL; nel decennio successivo esso subì un calo e solo nel 1973, ultimo anno del sistema prima della riforma, tornò ai valori del 1962. Diversa invece fu l'evoluzione del reddito medio dei professionisti: nel periodo 1952-1973 esso aumentò costantemente, giungendo ad essere infine quasi il doppio rispetto a quello di un imprenditore. Le statistiche sulle dichiarazioni contenevano, dal 1962, anche le poche medie "ufficiali" reperite sull'IGE: in contrasto con gli imponibili dei tributi diretti sulle imprese, quelli dell'IGE quasi raddoppiarono nei dieci anni successivi.*

Più rari e occasionali sono i dati relativi alla distribuzione per classi di imponibile. La RM era per lo più ad aliquota proporzionale<sup>1</sup>; solo l'imposta sulle successioni e l'imposta complementare (introdotta nel 1925) avevano una struttura progressiva. Alcune statistiche sono comunque disponibili. Esse confermano per la RM la modestia dei redditi di imprenditori e professionisti "contribuenti privati" e, fatto più interessante, mostravano un sistema orientato ad accertare valori medi e teorici.

*Per l'epoca liberale sono disponibili i dati relativi alla RM degli anni 1894, 1897 e 1902<sup>2</sup>. I prospetti relativi al 1897 presero in considerazione i redditi di 26 "specie" d'attività e, per ciascuna di esse, li ripartirono in nove classi d'importo, la prima da 0 a 1.000 lire (pari a circa 4.000 euro) e l'ultima oltre 29.999 lire (circa 122.000 euro). L'immagine che appariva agli occhi dei contemporanei può essere rappresentata dal grafico 1; a complemento di questo la tavola 5 mostra come gli indici di posizione (moda, mediana e media) fossero posizionati nell'ordine che contraddistingue una distribuzione decisamente concentrata verso il basso.*

*I dati relativi al 1894 mettono a disposizione dati più analitici per le singole professioni, anche se limitatamente ai contribuenti dei 124 principali comuni italiani. Essi mostrano che, all'interno di ciascuna classe di reddito, i valori si addensavano intorno alla media, con una limitata dispersione: ad esempio, i redditi medi degli avvocati (tavola 6) avevano un indice di variabilità complessivo di 0,2. Prendendo tale valore come termine di paragone<sup>3</sup>, si nota che solo la classe più elevata (sopra le 10.000 lire, 40.196 euro) faceva registrare un valore superiore (0,3), mentre per la classe più bassa di reddito (fino a 640 lire, 2.573 euro) il valore risultava prossimo a quello nazionale e per le altre era nettamente inferiore, scendendo fino a 0,02. I singoli redditi facevano emergere questo aspetto ancora più chiaramente: in molti casi l'imponibile complessivo dei contribuenti di un comune era un multiplo perfetto di una cifra tonda (1.000 lire, 1.200 lire, ecc.). La norma che prevedeva l'accertamento del reddito effettivo aveva lasciato il posto alla prassi di determinare importi medi, calcolati in base al settore di attività e pressoché uguali per la maggioranza dei contribuenti.*

Anche per la complementare i dati misero in evidenza una concentrazione verso il basso che, già a metà degli anni trenta, induceva "a pensare che l'evasione del tributo ... avesse ancora un vastissimo campo di floridezza nei contribuenti con redditi elevati"<sup>4</sup>.

*La distribuzione di contribuenti e/o redditi dell'imposta complementare fu osservata anch'essa in modo sporadico, a causa anche del modesto ruolo del tributo nel sistema<sup>5</sup>. Le statistiche rintracciate sono relative solo ad alcuni anni fra il 1928 e il 1952<sup>6</sup> e mostrano valori mediani compresi fra i 6.000 e i 9.000 euro, poco più di metà delle corrispondenti medie.*

Tutti i dati descrittivi ricordati in queste pagine furono, come detto, i "pilastri" statistici di analisi e soluzioni in tema di *compliance* della RM. Sulla loro significatività gravavano però

---

vi è notizia di una quarta edizione del 1970, che però non è stata reperita. Per l'impatto sulla pubblica opinione, si veda, ad esempio, l'estratto degli elenchi pubblicato su Il Giorno del 18 giugno 1964 con i nomi di attori, registi e produttori cinematografici.

<sup>1</sup> Fu trasformata in progressiva dal 1914 al 1925 e nel secondo dopoguerra.

<sup>2</sup> Finanze [1895], Finanze [1883-1899], anno 1897, e Finanze [1904].

<sup>3</sup> L'indice di variabilità, costituito da rapporto fra scarto quadratico medio e media, non esprime infatti un valore assoluto ma relativo.

<sup>4</sup> Répaci [1939], pag. 86.

<sup>5</sup> Solo a partire dalla metà degli anni sessanta il gettito dell'imposta complementare (e delle sue addizionali) oltrepassò il 3% delle entrate tributarie dello stato (elaborazione su dati Tesoro [1969]).

<sup>6</sup> Bompani [1937]; Répaci [1939], pag. 86; Borgatta [1946], pag. 341; Steve [1947], pag. 112; Finanze [1952-1973], anno 1952, pag. 11.

alcuni dubbi: “*tous ces calculs*”, si scriveva già a inizio secolo a proposito delle medie, “*ne tiennent pas compte d’une masse de circonstances de fait, et les statisticiens les considèrent comme dépourvus de toute rigueur*”<sup>1</sup>. Tra queste “circostanze di fatto” si potevano annoverare, prime fra tutte, la sostanziale povertà dell’Italia dell’epoca e la frammentazione del tessuto produttivo, con numerosi soggetti marginali<sup>2</sup>; tali fenomeni erano usati per giustificare, almeno in parte, la modestia degli importi medi e la concentrazione nelle fasce più basse.

Il ricorso a statistiche descrittive tornò in vigore nel sistema *post* riforma, ma si articolò in modo più analitico per imposte (Irpef, Irpeg, IVA) e tipologie di reddito (le categorie dell’Irpef)<sup>3</sup>. Nell’ambito delle medie Irpef il fatto più importante fu la maggiore comparabilità fra tali tipologie, ora liberate dalla diversità di aliquota che invece le caratterizzava nella RM; il risultato più appariscente fu la conferma delle ultime tendenze del sistema *ante* riforma: crescita dei redditi di lavoro autonomo<sup>4</sup> ed “evaporazione” di quelli delle imprese, in particolare diverse dalle “ordinarie”, che hanno fatto costantemente rilevare valori medi inferiori ai redditi da lavoro dipendente (tavola 7) e hanno indotto a parlare di “*evasione di massa*”<sup>5</sup>. Solo a partire dagli anni novanta il divario fra “dipendenti” e “imprese” (intese sempre come categorie di reddito e non di contribuenti) si è progressivamente ridotto, fino a rovesciarsi, sia pure lievemente, di segno a partire dal 1999. Sono inoltre ricomparse, dopo ottanta anni, le statistiche per attività economiche; il confronto ha fatto parlare, in sede sia giornalistica sia storica<sup>6</sup>, di dipendenti con redditi più elevati degli imprenditori dei corrispondenti settori. Ne è nato un pubblico dibattito, alimentato anche dalla diffusione degli elenchi dei contribuenti<sup>7</sup>.

## 2.2 La ricerca di un imponibile teorico: inferenze e confronti “esterni”

Si è detto che il secondo gruppo di stime si basa su confronti tra la base imponibile dichiarata e quella potenziale. Appare quindi opportuno, ai fini di una contestualizzazione di tali valori, verificare tramite l’andamento della pressione tributaria nel tempo quanto il sistema tributario effettivo pesasse sull’economia. Dall’unità ad oggi<sup>8</sup> si possono individuare quattro periodi (grafico 2): quello liberale, nel quale la pressione tributaria, salita nel primo decennio unitario da poco più del 5% ad oltre il 10% del PIL, aumenta costantemente in quelli successivi, avvicinandosi al 15% a metà degli anni novanta, per ridiscendere negli anni precedenti la grande guerra<sup>9</sup>; il ventennio fascista, contraddistinto da valori mediamente superiori a quelli dell’epoca liberale; il primo quarto di secolo repubblicano, fino alla riforma, quando la pressione cresce con lentezza, dapprima portandosi stabilmente sopra il 15% e giungendo infine al 18%; il periodo post riforma, nel quale il prelievo aumenta rapidamente, stabilizzandosi nei primi anni duemila intorno al 33-34%.

Procedendo in ordine cronologico, i primi dati “teorici” da accostare a quelli effettivi per stimare la *compliance* di un tributo furono quelli relativi alle imposte di successione. L’interesse per l’andamento di tale imposta era giustificato dalla funzione riequilibratrice (se

<sup>1</sup> Perdrieux [1910], pag. 33.

<sup>2</sup> Einaudi avrebbe parlato negli anni venti di “*poveri diavoli di rivenduglioli, piccoli bottegai di villaggio, procuratori di conciliazione che tirano la vita coi denti*” (Einaudi [1960-1965], vol. 6, pag. 859).

<sup>3</sup> Per un esame delle dichiarazioni Irpef relative al periodo 1974-1998 si veda Herr [2002].

<sup>4</sup> I dati relativi ai lavoratori autonomi sono al lordo dei contributi previdenziali e quindi sovrastimati.

<sup>5</sup> Così Valiani [1988], pag. 11.

<sup>6</sup> Ad esempio, Ginsborg [1999], pag. 99.

<sup>7</sup> La riforma ha previsto la possibilità di consultare gli elenchi dei contribuenti a livello comunale (art. 69 del DPR n. 600/1973).

<sup>8</sup> Si tratta della serie riportata in Brosio e Marchese [1986], integrata, per gli anni successivi, con i dati ricavabili da Istat [1927-2008].

<sup>9</sup> In base ai dati del PIL contenuti in Fenoaltea [2006], pag. 61, tabella 6, l’andamento per il periodo liberale darebbe un valore pressoché costante del 10%.

non redistributiva) che le si assegnava nell'ottica liberale della parità dei "punti di partenza" fra gli individui.

*Grazie alle statistiche sui valori mobiliari, già nel 1888, in sede parlamentare, si cercò di individuarne la "parte mancante", calcolandone anche le dimensioni. Si trattava dei titoli al portatore, il cui valore imponibile "assente" era calcolato in 80 milioni di lire (326 milioni di euro). A tale valutazione ne seguirono altre negli anni successivi, sempre in sede parlamentare (tavola 8).*

*Un passo verso stime più articolate fu imposto a inizio novecento dall'uso dei tributi successori per il calcolo della ricchezza nazionale: a tal fine si divideva l'asse ereditario per l'intervallo devolutivo, ma, prima ancora, si aumentava l'asse dichiarato con quello non dichiarato. Dopo una prima serie di stime a forfait, giunte alla fine a sposare la percentuale del 25%<sup>1</sup>, si ebbero diversi studi per ricercare un valore più realistico, calcolato sia per singoli cespiti sia in termini globali, per lo più inferendo l'imponibile teorico dal confronto fra dichiarato e accertato. Nel 1909 Gini<sup>2</sup> determinò un coefficiente complessivo di evasione pari al 32%, mentre nel 1914 tornò ad un approccio per singoli cespiti: stimò al 75% la quota di valori mobiliari non dichiarati per il quinquennio 1901/02-1905/06 e "almeno" al 17% quella degli immobili per il biennio 1907/08. Negli anni immediatamente successivi il lavoro sarà ripreso da un altro statistico, Aldo Contento<sup>3</sup>: il risultato, riferito al 1913/14, era una "mancanza" di imponibile del 23% per i beni immobili e del 62% per quelli mobili. Nel 1962, ripubblicando l'opera di Gini del 1914, i curatori calcolarono, con lo stesso metodo, il coefficiente globale fino al 1937/38, ottenendo valori che negli anni venti salivano dal 50% al 76% e nel decennio successivo si attestavano fra il 50% e il 60%. L'esercizio non fu continuato per il secondo dopoguerra "[a] causa della mancanza di dati statistici"<sup>4</sup>. Probabilmente le alterne vicende dell'imposta nel periodo fra le due guerre<sup>5</sup> e ancor più la nascita di nuovi e più articolati approcci nel calcolo di ricchezza e reddito nazionali avevano già privato il tributo di interesse per gli studiosi; e con l'interesse vennero meno anche le ricerche quantitative.*

I calcoli relativi alle imposte sui redditi si scontrarono con un problema di "circolarità" derivante dal fatto che le stime del reddito nazionale derivavano da quelle della ricchezza e questa, come si è visto, dall'imponibile delle imposte di successione. Negli anni venti e trenta il reddito nazionale cominciò a sganciarsi dalla "ricchezza" e a soppiantarla come indicatore di sviluppo economico; per calcolarlo si ricorse anche a fonti diverse da quelle tributarie, ma queste ultime rimasero comunque determinanti per la valutazione di numerosi cespiti inclusi nella stima<sup>6</sup>.

*Nonostante tale "circolarità", dalla fine dell'ottocento al 1955, alcuni paragoni furono fatti. Furono sporadici e quasi preterintenzionali, in quanto inclusi nel corso di trattazioni di diverso argomento (pressione fiscale, distribuzione del carico, ecc.), e si basarono su calcoli approssimativi; ma furono comunque proposti, sia pure con infinite cautele, considerandoli "parametri" più che stime e senza distinguere fra evasione ed erosione<sup>7</sup>. L'indicazione che se ne ricava è abbastanza univoca (tavola 9): per le imposte reali sui redditi l'imponibile non tassato si aggirava sul 50% e, forse, lo superava. La complementare faceva registrare importi superiori (dal 60% a quasi il 90%), spiegabili con la difficoltà di individuare i redditi di capitale, colpiti alla fonte dalla RM, ma nascosti dall'anonimato (di*

<sup>1</sup> Baffigi [2008], pag. 329.

<sup>2</sup> Gini [1962], pag. 232.

<sup>3</sup> Contento [1916/17], 1916, pag. 13, e 1917, pag. 275.

<sup>4</sup> Gini [1962], pag. 281.

<sup>5</sup> Durante e dopo la prima guerra mondiale, l'imposta sulle quote ereditarie aveva subito una serie di inasprimenti; nel 1919 fu affiancata anche da un tributo complementare commisurato al patrimonio degli eredi. Nel 1923 il regime fascista abolì tale complementare e qualsiasi prelievo per le successioni fino al terzo grado di parentela incluso. Tale riforma fu parzialmente smantellata nel 1930, quando si lasciarono esenti, a titolo di incentivo demografico, solo le successioni in linea retta all'interno di famiglie con almeno due figli; nel 1935 e nel 1940 i meccanismi demografici furono rinforzati con decrementi di imposta correlati al numero dei figli e incrementi in assenza degli stessi. Nel 1942 fu aggiunto un nuovo tributo sull'asse globale. Queste modifiche, così ravvicinate nel tempo, si accompagnarono a una diminuzione del contributo alle entrate erariali totali (dal 2,2% nel 1922/23 allo 0,87% nel 1939/40; elaborazioni su dati Tesoro [1969]) e alla scomparsa dell'interesse teorico che il tributo aveva suscitato in epoca liberale.

<sup>6</sup> Cosciani [1940], pag. 95.

<sup>7</sup> Lo stesso Vanoni definisce "azzardato e tale da indurre agli errori più grossolani" ogni tentativo di quantificare esattamente evasioni ed esenzioni (Resoconti parlamentari – Repubblica, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, I legislatura, seduta pomeridiana del 5 luglio 1949, pag. 9927).

*diritto o di fatto) per la complementare.*

*Solo con Vanoni nel 1949 arrivò un'importante specificazione: il 48,3% mancante era infatti suddiviso in un modesto 7,7% denominato evasione e in un 40,6% da ascrivere al fenomeno dell'erosione.*

Dopo il 1960 si ebbe una svolta. Già alla fine degli anni quaranta era stata avviata una moderna contabilità nazionale, che aveva affrancato il calcolo del reddito nazionale dalle statistiche fiscali<sup>1</sup>; ad essa si aggiunsero nuovi metodi di indagine sull'economia, come i sondaggi Istat presso le imprese e quelli della Banca d'Italia sui bilanci delle famiglie italiane.

*I primi risultati ebbero inizialmente come oggetto l'IGE: per gli anni cinquanta e sessanta, furono calcolati più coefficienti di evasione (tavola 10) compresi fra il 17,70% e il 52,46% del gettito effettivo, con una "forbice" più ristretta fra il 35% e il 36,98%, sempre sul gettito effettivo<sup>2</sup>.*

*Fu poi la volta delle imposte sui redditi: con riferimento al 1972 si stimò che i dati fiscali relativi ai lavoratori "indipendenti" (al netto dei redditi agrari e fondiari) e "dipendenti" fossero inferiori, rispettivamente, del 52% e del 26,8% a quelli di contabilità nazionale<sup>3</sup>.*

È a partire dal 1980 però che gli studi si sono intensificati, complice anche la riforma fiscale, che aveva semplificato il panorama concentrando il gettito in due imposte generali, l'IVA e l'Irpef<sup>4</sup>. L'evasione – e, più in generale, la *compliance* tributaria – sono così divenuti un campo di ricerca autonomo<sup>5</sup>.

*Numerosi sono gli studi sull'IVA (v. tavola 11), anche per il ruolo "prodromico" che l'evasione di questa imposta ha rispetto a quella di Irpef e IRAP. Una ricostruzione del fenomeno dell'evasione estesa su 25 anni (1980-2004)<sup>6</sup> è stata effettuata nel 2007 e rivela valori oscillanti intorno al 35% per i primi dieci anni, un massimo nel 1990 (37,1%), al quale segue una fase discendente fino al 1999 (26,9%) e quindi una nuova fase di crescita (33% nel 2004). Lavori precedenti, che, considerati congiuntamente, coprono il periodo 1980-1994, segnalano valori compatibili per ordine di grandezza; in particolare uno studio del Secit<sup>7</sup> riporta per il periodo 1989-1993 anche una disaggregazione per settori (con percentuali per il commercio doppie di quelle per l'industria) e per aree geografiche (con una stima in percentuale per il Sud tripla rispetto a quello del Nord).*

*Una scansione analitica per settori si può trovare con riferimento al 1991: i tassi di evasione risultavano superiori al 50% per pubblici esercizi, commercio e trasporti e al 40% per costruzioni e altri servizi, mentre l'industria in senso stretto si fermava al 14,6%<sup>8</sup>. Per il 1986 sono invece disponibili, per il settore del commercio, dati regionalizzati, che mostrano un'evasione crescente mano a mano che si procede verso il meridione (dal 34% del Piemonte al 63% della Calabria)<sup>9</sup>.*

*Alla quantificazione dell'evasione IVA si possono accostare i dati relativi all'IRAP. È disponibile uno studio per il periodo 1998-2002<sup>10</sup>: il tasso di evasione è sceso dal 27,3% al 21,5% (v. tavola 12.1). La tendenza è confermata anche a livello di macro-regioni, tra le quali permane comunque una differenza nella dimensione del fenomeno: nel 2002, era pari al 15% nel Nord-Ovest, saliva al 17% nel Nord-Est e al 20% nel Centro e arrivava al 36,4% nel Sud e nelle isole; peraltro, gli stessi dati, rielaborati per province, hanno offerto un quadro più articolato<sup>11</sup>. La ripartizione fra i diversi settori economici (v. tavola 12.2) mostra sempre nel 2002 come l'evasione nel settore dei servizi alle imprese e alle fa-*

<sup>1</sup> Si noti che l'opzione per un sistema non basato su dati fiscali fu giustificato anche con il fatto le statistiche tributarie (e il sistema tributario in generale) non risultavano adeguate per tali stime (Istat [1951], p. V-VI).

<sup>2</sup> Visco [1968], pag. 147 e seguenti. Si noti che, ancora in questo caso, lo studio dell'evasione IGE non era fine a sé stesso, ma doveva permettere di stabilire l'aliquota della nuova IVA necessaria per garantire l'invarianza di gettito.

<sup>3</sup> Di Majo e Frasca [1975], pag. 28 e seguenti.

<sup>4</sup> Elaborando i dati della Ragioneria generale dello stato (Tesoro [1969]), risulta che le tre imposte reali (RM, fabbricati e terreni), l'imposta complementare e l'IGE fornivano nel 1967 il 39% del gettito dei tributi erariali; nel 1977 Irpef e IVA ne costituivano il 54% (Istat [1927-2008], anno 1979).

<sup>5</sup> L'esposizione ricalca il lavoro di Monacelli [1996] e ne estende la copertura temporale.

<sup>6</sup> Marigliani e Pisani [2007]

<sup>7</sup> Citato in Bernardi e Franzoni [2004], pag. 13.

<sup>8</sup> Bernardi e Bernasconi [1996], tabella 2, pag. 25.

<sup>9</sup> Brosio e altri [2002], pag. 262.

<sup>10</sup> Pisani e Polito [2006]. Per omogeneità con le altre quantificazioni riportate nel testo, le percentuali sono state riportate alla base imponibile potenziale (vedi tavola 12.1).

<sup>11</sup> Pisani e Polito [2004], Pisani e Polito [2006] e Fiorillo e Gallegati [2008].



*miglie sia passata dal 55,14% al 59,67% dell'evasione totale dell'imposta, mentre nel commercio si sia registrata una diminuzione dal 24,47% al 21,24%; sostanzialmente stabili agricoltura, industria e costruzioni.*

Più articolata è la ricostruzione di un quadro complessivo relativo alle imposte sui redditi. L'Irpef in particolare presenta alcune problematicità. In primo luogo, le stime sono frazionate fra le varie tipologie di redditi; in secondo luogo, alcuni studi presentano solo i dati relativi all'evasione, mentre altri si soffermano anche sull'erosione, scelta che rende non agevole anche la semplice comparazione dei risultati raggiunti; inoltre, un quadro più significativo richiederebbe il passaggio dallo studio "reale" per reddito ("cosa" sfugge) a quello "personale" per contribuenti ("chi" sfugge); infine, per i periodi d'imposta successivi al 1994 vi sono solo due studi, uno riferito al 2000 (sui redditi da lavoro dipendente e autonomo) e uno al 2004.

*Nell'ambito delle stime complessive dell'Irpef si può in primo luogo citare un tentativo<sup>1</sup> di confrontare il reddito fiscale con quello Istat per il periodo 1977-1994: fino al 1983 il rapporto fra i due valori si mantiene intorno al 50%, per poi crescere fino ad oltre il 55% nel 1992 e ridiscendere al 52% circa nei due anni successivi; per i redditi da lavoro dipendente il rapporto oscilla fra il 65% e il 70%, mentre per gli "altri redditi" resta (con l'eccezione del 1992) al di sotto del 35% e, fino alla seconda metà degli anni ottanta, anche inferiore al 30%.*

*Passando ai dati per tipologia di reddito, sono disponibili quattro serie che, considerate insieme, offrono i tassi cumulati di erosione ed evasione fiscale per il periodo 1975-1991 (tavola 13.1). Le prime tre (colonne 1, 2 e 3) riguardano il periodo 1975-1981: a valori per i redditi da lavoro dipendente compresi fra 14,2% e 29,8%, si contrappongono quelli degli "altri redditi" (fondiari, d'impresa e di lavoro autonomo), che si collocano fra il 60,9% e il 68,6%. La quarta serie (colonne 7) copre gli anni dal 1981 al 1991: essa non riporta il dato relativo al lavoro dipendente, ma ci permette di disaggregare la voce "altri redditi" in redditi agricoli (con tassi che scendono a mala pena sotto la soglia del 90%), redditi dei fabbricati (con tassi oscillanti fra 77,3% e 80,1%) e redditi da lavoro autonomo e d'impresa (per i quali si rileva, tra i due estremi temporali, un decremento dal 62,4% al 57%). Tali ordini di grandezza sono confermati da altri studi riferiti a singoli anni (1984, 1987, 1991 e 1994; rispettivamente colonne 4, 5, 6 e 8), che permettono nuovamente un confronto con i redditi da lavoro dipendente e pensione: questi ultimi mostrano tassi pari a un terzo (o anche meno) di quelli di imprese e lavoratori autonomi. In conclusione, la somma di erosione ed evasione complessiva dell'Irpef si sarebbe situata in un intervallo compreso fra 33,7% e 56,6%, con una media al di sopra del 40%.*

*La scomposizione dei due fenomeni è possibile per il periodo 1975-1981, per il 1984, nonché (in parte) per il 1987, il 1991 e il 1994; ulteriori dati sulla sola evasione sono disponibili di nuovo per il 1991, per il 2000 e per il 2004. L'erosione (tavola 13.2) spiega fra metà e due terzi della non compliance dei redditi da lavoro e la metà o meno di quella degli "altri redditi". L'evasione (tavola 13.3) mostra, per il complesso degli "altri redditi", tassi doppi, tripli o quadrupli di quelli che caratterizzano i redditi da lavoro dipendente; nel caso del lavoro autonomo e dell'impresa il rapporto può arrivare anche a nove a uno. Per l'Irpef nel suo complesso i valori estremi della sola evasione sono il 24,3% e il 12,4%, con una tendenza a collocarsi in prossimità del 20%.*

*Gli ordini di grandezza dell'evasione e i rapporti tra le due principali tipologie di reddito (dipendente vs. autonomo/impresa) sono confermati dai dati riclassificati per categorie di contribuenti. Un primo studio<sup>2</sup> ha quantificato distintamente, per il 1991, l'evasione di lavoratori dipendenti (1,7%), pensionati (14%), imprenditori (44,9%) e professionisti (14%). Insieme con un secondo<sup>3</sup> consente altresì un'analisi per decili di reddito, mettendo in evidenza come l'evasione sia concentrata nelle fasce più basse per il lavoro dipendente, mentre si "sgrani" lungo tutta la scala per le attività autonome e d'impresa; in ogni decile, le seconde registrano sempre tassi di evasione maggiori del primo. La ricostruzione per tipologia di contribuente si ritrova anche nella più recente stima dell'evasione fiscale<sup>4</sup>: in essa si calcola per il 2004 un'evasione, in termini di reddito medio pro capite, di fatto nulla per lavoratori dipendenti e pensionati, del 56,3% per imprenditori e lavoratori autonomi, del 44,6% per chi cumula entrambi i tipi di reddito e dell'83,7% per i rentiers.*

<sup>1</sup> Botarelli [2000]; in mancanza di cifre, si fa riferimento alla lettura della figura 1 a pag. 19 e della figura 2 a pag. 20.

<sup>2</sup> Bernasconi e Marenzi [1997], relativo al 1991.

<sup>3</sup> Fiorio e d'Amuri [2005] (in particolare, tavola 2), relativo al 2000.

<sup>4</sup> Marino e Zizza [2009].

*Per l'Irpeg esistono almeno tre stime. La prima<sup>1</sup>, sempre relativa al 1991 e riferita alle sole società non finanziarie indica un tasso complessivo di erosione, evasione ed elusione del 44,97%, di cui 18,2 punti percentuali rappresentati dalla prima e 26,78 dalle altre due. La seconda<sup>2</sup> calcola, in base ai dati del 1994, un'evasione del 52,2%. La terza<sup>3</sup>, relativa al 1997, riportava un indice di evasione/elusione del 41,8%. Quest'ultimo risultato, in particolare, è stato analizzato in base a diverse variabili: è così emersa una maggiore propensione alla non compliance da parte delle srl rispetto alle spa, delle nuove società in confronto alle vecchie, di quelle con dimensioni e patrimonializzazione contenuta a fronte dei soggetti più grandi, del commercio (52,8%) a paragone degli altri settori, nonché valori crescenti da Nord-Ovest (33,6%) a Sud (55%).*

Alla quantificazione diretta di erosione ed evasione si è inoltre affiancata quella dell'economia sommersa, la cui definizione coincide però solo in parte con la *non compliance* tributaria. Tuttavia, la stima del “nero” può costituire, se non una *proxy* di quest'ultima, un primo passo per la sua determinazione; inoltre, le metodologie, sviluppate a livello internazionale, rendono possibili confronti con altri paesi.

*Secondo le stime della Banca d'Italia<sup>4</sup> dal 1982 al 2000 la “porzione mancante” dell'economia avrebbe oscillato fra il 14% e il 18% del PIL. I dati ufficiali dell'Istat<sup>5</sup> sono passati, tra il 1992 e il 2002, da una “forbice” del 12,9%-15,8% ad una del 15,1%-16,2%; le revisioni e gli affinamenti delle metodologie di calcolo effettuate nel 2004 e nel 2006 hanno portato a una nuova serie che, secondo gli ultimi dati, ha registrato nel 2006 valori pari a 15,3%-16,9%. La disaggregazione per comparti di attività mostra che circa l'80% di tale porzione si forma nel settore dei servizi.*

*Un tentativo di raccordo tra sommerso<sup>6</sup> ed evasione è giunto, con riferimento al 2006, alla conclusione che il primo (208 miliardi di euro) è imputabile solo per il 12% al lavoro dipendente e per l'88% agli altri redditi; almeno il 55% sarebbe riferibile a piccole imprese con classe dimensionale fra 1 e 19 addetti. Aggiungendo 28 miliardi derivanti dagli immobili e 14 miliardi da altri settori di attività economica, si arriverebbe a imponibili non dichiarati per circa 250 miliardi<sup>7</sup>.*

L'ultima stima globale dell'evasione fiscale riguarda i periodi 2002 e 2004 ed è contenuta nella relazione della Commissione parlamentare incaricata di vigilare sull'anagrafe tributaria<sup>8</sup>. In esso si riportano le stime del ministero dell'economia e delle finanze basate sul confronto tra dati di contabilità nazionale e dati fiscali disponibili presso l'anagrafe tributaria. Il valore aggiunto evaso nel 2004 è risultato di circa 200 miliardi di euro; in termini percentuali, l'evasione è scesa dal 25,4% del reddito prodotto nel 2002 al 24,2% nel 2004. I settori maggiormente interessati sono stati quelli dei servizi personali, del commercio, della ristorazione e delle costruzioni.

### 3. Analisi e soluzioni

Nel corso dei centocinquanta anni di storia tributaria italiana le analisi e le soluzioni del problema della *non compliance* si sono sviluppate gradualmente, sovrapponendosi le une alle altre e creando, di periodo in periodo, dei *mix*. Tenendo presente quanto scriveva Nitti a proposito delle classificazioni, che, “*nel desiderio della precisione, riescono spesso le più imprecise*”<sup>9</sup>, si possono individuare cinque “tesi”, abbinamenti fra analisi-soluzioni collocabili fra due

<sup>1</sup> Bernardi e Bernasconi [1996], tabella 4.

<sup>2</sup> Sogei [1999].

<sup>3</sup> Di Nicola e Santoro [2000], quadro generale, pag. 13.

<sup>4</sup> Zizza [2002].

<sup>5</sup> Il riferimento è Istat [2004-2008], anno 2002, tabella 1, e anni 2000-2006, tabella 1.

<sup>6</sup> Solo “Nacf”, vale a dire senza considerare pubblica amministrazione, settori agricolo e finanziario e collaboratori familiari.

<sup>7</sup> Convelevole [2009], pag. 57-67.

<sup>8</sup> Camera dei deputati – Senato della repubblica, XVI legislatura, Documento approvato dalla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria nella seduta del 15 luglio 2009 (Doc. XVII-bis, n. 1), pag. 11.

<sup>9</sup> Nitti [1903], pag. 273, nota.

estremi (teorici): la totale colpevolizzazione del fisco e, all'opposto, la pura "malvagità" del contribuente. In un ordine grosso modo cronologico esse sono le seguenti.

- Una tesi "quantitativa", per la quale il fenomeno dipende dal livello della pressione tributaria. La spiegazione è, ovviamente, che l'eccesso di pressione incentiva la *non compliance*; come soluzione si sarebbe dovuta adottare una politica "decrementale", in cui si riducono le imposte per incentivare lo spontaneo adempimento; tuttavia, come vedremo, nell'esperienza storica italiana si è ricorsi in prevalenza ad una soluzione "incrementale", con la quale, invece, si aumenta il prelievo per compensare la *non compliance*<sup>1</sup>.
- Una tesi "strutturale", che postula un difetto di costruzione del sistema, ascrivibile ad errori tecnici o all'incoerenza delle imposte rispetto al tessuto sociale ed economico del paese; essa comporta, come soluzione, la riforma delle stesse, attraverso modificazione, sostituzione o integrazione di quelle esistenti, con modalità che non siano qualificabili come soluzioni "quantitative".
- Una tesi "amministrativa", secondo la quale il problema si forma nella gestione concreta del sistema. Essa può essere articolata in due sottotesi, alle quali corrispondono altrettante soluzioni: "procedurale", se presuppone lacune o difetti nelle disposizioni che regolano il processo impositivo (dichiarazione, versamento, accertamento, contenzioso, riscossione); "organizzativa", se interessa l'assetto e la dotazione di mezzi e personale dell'amministrazione finanziaria.
- Una tesi "comportamentale", con cui la *non compliance* è ascritta a un atteggiamento del contribuente verso il fisco improntato a convenienza economica, scarso senso civico o protesta politica. Le soluzioni proposte vanno da quella "autoritaria", con misure *lato sensu* punitive (sanzioni e rafforzamento di poteri investigativi) a quella "collaborativa", che punta a coinvolgere il contribuente, a quella "persuasiva", come il tentativo, perseguito negli ultimi anni, di sviluppare una "educazione" tributaria.
- Una tesi "legistica", che ritiene responsabile della *non compliance* anche la complessità formale del sistema e suggerisce di affrontare il problema partendo dalla razionalizzazione dell'apparato normativo.

### 3.1 Un sistema "difettoso" ed "esoso" (1861 – 1894)

Nei primi trenta anni di storia nazionale i rilievi più frequenti erano la difettosità di alcuni tributi (tesi "strutturale") e l'eccessiva pressione tributaria (tesi "quantitativa"). Il prevalere di tali critiche può essere compreso se si tiene conto della cornice ideologica all'interno della quale erano inquadrati le questioni tributarie. Essa, infatti, prevedeva: uno stato che non prelevasse più del 5%-10% della "ricchezza" nazionale<sup>2</sup>; un sistema tributario basato su un rapporto di diritto privato e non pubblico, sulla legge più che sull'autorità; una tassazione rigorosamente rispettosa del diritto fondamentale, la proprietà; un'amministrazione che non pretendesse, tramite i suoi rappresentanti, di tutto sapere con ogni mezzo sui beni dei singoli cittadini e sui loro conti.

*La difettosità del sistema era affermata in senso sia economico sia tecnico-giuridico. Esempio del*

---

<sup>1</sup> Per "decrementale" si intende la diminuzione delle aliquote, a base invariata, o la pura e semplice soppressione di imposte; per "incrementale" l'aggiunta di imposte o l'aumento di quelle esistenti senza modifica della base imponibile.

<sup>2</sup> Così Leroy-Beaulieu nel 1888, citato in Tanzi-Schuknecht [2007], pag. 7. Per Pescatore "la tassa diretta sui proventi del capitale mobile non può eccedere senza grave danno economico il sette o l'otto per cento del reddito" (Pescatore [1867], pag. 41).

*primo caso erano i dazi di consumo interno: erano ritenuti economicamente d'intralcio al commercio (un giudizio che li accomunava alle imposte di bollo e di registro) e politicamente "malefici" per la possibilità che davano ai notabili locali di scaricare l'onere dei bilanci comunali sui consumi necessari e, quindi, sulle classi meno abbienti<sup>1</sup>; risultavano quindi socialmente punitivi e odiosi. Trattandosi inoltre di una tassazione specifica di beni materiali il problema della compliance era – come per le imposte di fabbricazione – anch'esso materiale e veniva fatto rientrare nella lotta al contrabbando. Non era un problema teorico e neppure di tecnica giuridica, ma solo pratico, che spettava all'amministrazione risolvere; prevaleva, infatti, una visione di quest'ultima come mero ingranaggio che occorreva soltanto avviare, lasciando poi che svolgesse in modo automatico i suoi compiti<sup>2</sup>.*

*Difettosi in senso tecnico-giuridico erano invece i due tributi fondiari. Il prelievo sul reddito dominicale dei terreni scontava l'esistenza di ventidue catasti preunitari, che davano origine a prelievi sperequati fra le diverse regioni d'Italia. Il "conguaglio provvisorio", introdotto nel 1864 nell'attesa del nuovo catasto unico nazionale, continuava a riflettere, per il singolo contribuente, i valori ante 1861. Il catasto nazionale non ovviò a questo problema: come si è detto in precedenza (vedi par. 2.1), nelle province in cui era in funzione gli estimi risultavano mediamente inferiori a quelli delle province rimaste con i catasti preunitari; la lentezza della sua attuazione aggiungeva così all'esistente sperequazione tra i vecchi catasti anche quella fra questi e quello nuovo. L'imposta sui fabbricati era basata sulla dichiarazione del reddito effettivo da parte dei proprietari: il metodo appariva poco affidabile<sup>3</sup> e il controllo era rimesso a revisioni parziali dei valori denunciati, rivelatesi finanziariamente inefficienti, anche a causa dei limiti legali ai quali doveva sottostare il fisco per poterle effettuare<sup>4</sup>.*

L'ideale per gli uomini dell'epoca, nutriti, come l'ingegnere Quintino Sella, di positivismo e di scientismo, erano i "marchingegni": materiali, come il contatore meccanico usato nei mulini per la tassa sul macinato e i misuratori delle imposte di fabbricazione; giuridici, come i prelievi alla fonte sui redditi di capitale o di lavoro dipendente<sup>5</sup> o il riferimento al bilancio per gli enti collettivi; amministrativi, come, appunto, il catasto, un "contatore burocratico" in grado di fornire per decenni (tre, secondo la legge istitutiva) un riferimento stabile per calcolare la rendita dei terreni.

La difettosità del sistema non appariva più convincente, invece, per i redditi d'impresa e professionali che si riteneva sfuggissero in buona parte alla RM. Questa imposta era ritenuta moderna nella sua ispirazione e corretta nel suo assetto, persino migliore della tanto lodata *income tax* inglese<sup>6</sup>, ma non forniva, per tali redditi, un "marchingegno", tecnico o giuridico, che

<sup>1</sup> Alessio [1880], *passim*.

<sup>2</sup> Come avrebbe scritto Einaudi ancora molti anni dopo *"il contrabbando o la frode sono qui meri fatti empirici, che il perfezionamento della tecnica di investigazione gradatamente riduce al minimo"* (Einaudi [1940], pag. 178). La stessa Guardia di finanza concentrava, in epoca liberale, la propria attività su tale comparto impositivo perché *"risultava caratterizzato da procedure di accertamento più semplici"*, rispetto alle imposte dirette o sui trasferimenti (SPT [2001], pag. 51). In realtà, per le imposte di fabbricazione, gli accertamenti "meccanici" riguardavano i produttori principali; gli altri erano soggetti a metodi induttivi e, in alcuni casi, i controlli erano demandati ai comuni (Moricola [1995], pag. 284). Si trattava comunque di verificare complessivamente poche migliaia di contribuenti (Finanze [1910-1935]).

<sup>3</sup> Il ricorso, di fatto, a cifre concordate tra contribuente e amministrazione rendeva *"più facile all'astuto, al potente, all'intrigante, a chi è fornito di maggiori influenze e raccomandazioni, d'ottenere un accertamento meno elevato a danno di chi denuncia onestamente quanto ritrae"* (Alessio [1883-1887], vol. I pag. 245).

<sup>4</sup> Le revisioni erano di due tipi, generali e parziali; le prime riguardavano tutti gli immobili e dovevano, teoricamente, tenersi ogni cinque anni (ma vedi par. 3.2); delle seconde, relative a singoli contribuenti, si deve ricordare che l'ufficio poteva procedervi solo in caso provasse incrementi di imponibile permanenti e pari ad almeno 1/3, una prova assai ardua, che gli stessi uffici, nelle relazioni, chiedevano fosse agevolata (Finanze [1874-1915], anno 1911/12, pag. 59-60).

<sup>5</sup> Operante di fatto dall'origine per interessi e dividendi corrisposti da enti collettivi, il meccanismo fu introdotto di diritto nel 1866 per pensioni e stipendi pubblici, nel 1869 per gli interessi pubblici e nel 1874 per gli impiegati privati. Ne rimasero esclusi gli operai e scrivani privati, perché si riteneva che, data la precarietà del loro rapporto di lavoro e la modestia degli importi, il sistema sarebbe stato troppo oneroso sotto il profilo amministrativo per i datori di lavoro e di poco frutto per il fisco. La tassazione degli operai restò così sempre un punto dolente, nonostante ripetuti tentativi, fino a quando, tra il 1933 e il 1944, furono progressivamente inclusi nella categoria dei lavoratori dipendenti e assoggettati anch'essi al "marchingegno" del prelievo alla fonte.

<sup>6</sup> Ancora mezzo secolo dopo l'introduzione, la relazione al progetto Meda definiva la RM *"un capolavoro dell'arte tributaria per i tempi in cui sorse"* (Buscema-D'Amati [1961], vol. 1, pag. 255).

ovviasse all'occultamento dei cespiti imponibili<sup>1</sup>.

Inizialmente, quando l'imposta era prelevata con il metodo del contingente<sup>2</sup>, si era pensato anche per essa ad un "marchingegno", sotto forma di un "catasto" della ricchezza mobile da revisionare periodicamente<sup>3</sup>; ma, con il passaggio al sistema della quotità, l'idea era stata abbandonata e sostituita con la periodica dichiarazione del contribuente, alla quale faceva seguito l'accertamento dell'ufficio. Quest'ultimo, però, risultava gravemente ostacolato (in un'ottica moderna) dalla sensibilità giuridica dell'epoca, che sbarrava la strada persino alla possibilità di esaminare la contabilità dei contribuenti persone fisiche<sup>4</sup>. Emerge così, sin dalle origini del sistema, un problema che assillerà il fisco italiano: quali mezzi di prova usare per provare l'esistenza e la dimensione di imponibili variabili e sfuggenti, come quelli di imprenditori individuali e professionisti.

Nel frattempo la possibilità di accertare il reddito effettivo restava rimessa principalmente alla collaborazione del contribuente e, conseguentemente, l'analisi di politici e teorici non poteva che concentrarsi sugli incentivi (o disincentivi) che potevano influire su tale collaborazione. Pensiero e parola, in un ambiente ideologicamente liberale, si rivolgevano così, quasi istintivamente, all'eccessiva pressione tributaria e ne facevano la causa principale della mancata compliance. Nel 1875, alle *"insistenti lamentanze di cui erano pieni gli annuali parlamentari"*<sup>5</sup>, Depretis aggiungeva la sua, parlando di *"gravezza ... stimolo tanto potente alla frode"*<sup>6</sup>; nel 1883 uno dei principali studiosi di questioni tributarie, Giulio Alessio, aveva emesso il suo verdetto, sostenendo che *"l'elevatezza dell'aliquota e la meschinità del minimum esente dall'imposta, sono le cause principali di dichiarazioni e d'accertamenti tanto inferiori al vero"*<sup>7</sup>.

*L'accusa non era infondata. Il sistema tributario italiano nacque sotto il segno dell'emergenza dovuta alle spese di "costituzione" (guerre) e di "impianto" (infrastrutture) del nuovo stato; nel primo decennio le entrate furono, in media, pari a due terzi della spesa<sup>8</sup>. La ricetta fu espressa da Sella: "Imposte, imposte e null'altro che imposte". Ne scaturirono, già durante gli anni sessanta numerosi aggravi, in particolare mediante i cosiddetti "decimi di guerra"<sup>9</sup>. Il risultato fu un livello di prelievo fiscale intorno al 10%, superiore a quello della Gran Bretagna; e superiore era la parte rappresentata*

<sup>1</sup> "Una curiosa speculazione si fa in taluni luoghi per isfuggirla" diceva Quintino Sella nel 1870, "Vi ha un negozio intestato a Tizio. Egli fa la sua dichiarazione: si fa l'accertamento. Si spicca la bolletta di pagamento; ed ecco che non più Tizio il proprietario, ma Caio. – E l'antico proprietario? – Non vi è più. – Dov'è andato? – Io non lo so. – Ma vi è la tassa da pagare. – Andate a farvela pagare da Tizio: io sono Caio e non sono Tizio – In sostanza, si fa questo giuoco di far cambiare di proprietari i negozi, e la finanza corre invano dietro quelli che devono pagare la tassa.". Rincarava la dose, enumerando almeno altri due mezzi per "isfuggire" l'imposta: i prestiti remunerati con soli premi e i mutui gratuiti, con i quali si scansava il più gravoso dei prelievi, quello sui redditi di capitale (Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, X legislatura, 2<sup>a</sup> sessione 1869/70, seduta del giorno 11 marzo 1870, pag. 463 e seguenti).

<sup>2</sup> Il sistema era stato utilizzato per la RM nel primo anno e mezzo di applicazione (luglio 1864-dicembre 1865) e poi sostituito con quello – oggi normale e detto all'epoca di "quotità" – consistente nella determinazione della base imponibile per ogni contribuente e nella successiva applicazione dell'aliquota.

<sup>3</sup> Galeotti [1967], pag. 399.

<sup>4</sup> "[L]'idea dell'uso di documenti nella materia di cui trattiamo, svanisce al solo rammentare, che i documenti atti a dimostrare i proventi annuali dell'industriale, del commerciante, dell'esercente arti e professioni sarebbero le carte domestiche, i libri dell'esercizio, e che per consenso comune ogni inquisizione fiscale delle carte, dei libri privati, al solo scopo di rilevare le vicissitudini, l'andamento e il provento dell'esercizio, già venne respinta universalmente siccome inammissibile ed anche impraticabile" (Pescatore [1867], pag. 50).

<sup>5</sup> Plebano [1899-1902], vol. 1, pag. 79.

<sup>6</sup> Plebano [1899-1902], vol. 2, pag. 14.

<sup>7</sup> Alessio [1883-1887], vol. 1, pag. 358.

<sup>8</sup> Elaborazioni su dati in Répaci [1962].

<sup>9</sup> I "decimi di guerra" erano addizionali pari al 10% dell'imposta; il primo, introdotto già nel 1859, fu esteso ai principali tributi erariali, diretti e indiretti, istituiti nel periodo 1862-1865; un secondo si aggiunse dal 1867 all'imposta sui terreni e quella sui fabbricati e un terzo fu applicato dal 1868 al solo prelievo sui terreni.

da imposte dirette<sup>1</sup>. In termini di imposte erariali pro capite, rispetto al quinquennio 1851-1855 un piemontese pagava, nel 1871, il 42% in più, un lombardo il 130%<sup>2</sup>, un romano il 63% e un napoletano il 125%<sup>2</sup>. Un simile onere era avvertito, all'epoca, come insostenibile. Se ne lamentava l'opposizione parlamentare della Sinistra (e fu una ragione del suo successo elettorale nel 1876), ma se ne rendeva conto anche lo stesso Sella: "La corda della pazienza per le tasse e relative molestie è arcitesa; ci vuole più poco a strapparla del tutto"<sup>3</sup>.

In conclusione, le due spiegazioni combinate – la difettosità del sistema e l'elevatezza delle aliquote – facevano apparire la *non compliance* come una conseguenza quasi naturale di tali profili critici e solo in misura minore come una colpevole renitenza di fronte a tributi ritenuti moderni e giustificati. La "cattiva coscienza" del legislatore "precedeva", idealmente, quella del contribuente e, in una certa misura, la scusava. Questioni di principio, economiche e legali, poste "a monte" facevano passare in secondo piano il problema di quanto si pagasse effettivamente rispetto al dovuto. L'analisi del problema era nettamente, e quasi pregiudizialmente, a sfavore del fisco.

Se queste erano le ragioni, le soluzioni della Destra storica furono solo in parte conseguenti, anche per il limitato tempo che ebbe a disposizione fra l'entrata a regime del sistema (e, quindi, il palesarsi dei suoi difetti) nei primi anni settanta dell'ottocento e la propria caduta nel 1876.

*Dopo una breve stagione a fine degli anni sessanta, che sembrava rimettere in discussione il sistema appena edificato (si vedano i progetti dei ministri Scialoja, Ferrara e Cambray-Digny<sup>4</sup>), nel 1870 si scelsero due soluzioni: una "strutturale" minima, con norme che ampliavano la base imponibile e introducevano elementi di contrasto d'interesse fra i contribuenti<sup>5</sup>, e una "quantitativa", ma nella sua versione "incrementale". Tale seconda soluzione vide in particolare due interventi: per la RM l'aumento dell'aliquota "base" da 8% a 12% (8,8% e 13,2% con il decimo di guerra già esistente) e, per gli altri tributi, l'aggiunta di altri "decimi di guerra" a quelli già esistenti<sup>6</sup>.*

*L'inasprimento della RM, in particolare, conteneva quella che Einaudi, molti anni dopo, definì una "teorizzazione legislativa del fattore «frode»"<sup>7</sup>. Occorre preliminarmente ricordare che, fino al 1917, la RM aveva una sola aliquota "base", ma applicata a basi imponibili moltiplicate per coefficienti diversi secondo la categoria di reddito; essi erano pari a 8/8 per la categoria A (redditi di solo capitale), a 6/8 per la B (redditi misti di capitale e lavoro, vale a dire d'impresa) e a 5/8 per la C (redditi di solo lavoro, autonomo o dipendente, pubblico o privato). Per ottenere l'aliquota di ciascuna categoria si doveva quindi moltiplicare l'aliquota "base" per i singoli coefficienti. Con la riforma del 1870<sup>8</sup> gli stipendi pubblici, tassati alla fonte mediante ritenuta diretta, furono staccati dalla categoria C e "isolati" in una nuova, la D, per la quale fu introdotto un coefficiente più basso, pari a 4/8. Per tali stipendi, quindi, l'aumento dell'onere dovuto all'incremento dell'aliquota non fu di 1/2, come per gli altri redditi, ma di 1/5 (da 5,5% a 6,6%; vedi tabella sotto). Tale differenza di trattamento, secondo Einaudi, sarebbe stata giustificata dalla minore fedeltà fiscale dei soggetti che ricadevano nelle altre categorie, imprenditori e professionisti, tassati in base alle loro dichiarazioni<sup>9</sup>.*

<sup>1</sup> Tanzi-Schuknecht [2007], pag. 51 e 55.

<sup>2</sup> I dati del quinquennio 1851-1855 sono ricavati da Galeotti [1967], pag. 34; quelli del 1871 confrontando il risultato del censimento con le cifre relative al gettito dello stesso anno (Tesoro [1969]).

<sup>3</sup> Citato in Plebano [1899-1902], vol. 1, pag. 448.

<sup>4</sup> Marongiu [1995], pag. 175 e seguenti.

<sup>5</sup> Ampliamento della base imponibile ai premi dei prestiti locali, alle vincite e ad alcune tipologie di redditi agrari fin lì esclusi; regole volte a render solidali ai fini dell'imposta cedente e cessionario di attività industriali e commerciali; obbligo delle volture dei terreni ai fini della fondiaria. Nel 1874 si tentò invano di rendere nulli gli atti non registrati; come emerge dalle relazioni ministeriali, lo spoglio degli atti del registro costituiva una fonte primaria anche per le verifiche ai fini delle imposte dirette.

<sup>6</sup> Gli interventi del 1870 riguardarono le imposte sugli atti (un solo decimo), nonché alcuni tributi surrogatori degli stessi e le tasse di concessione governativa (due decimi).

<sup>7</sup> Einaudi [1928], pag. 310, nota.

<sup>8</sup> L. 11.8.1870, n. 8784, allegato N.

<sup>9</sup> L'opinione contraria a quella di Einaudi spiegava l'introduzione della categoria D con l'abolizione, sempre nel 1870, dei "centesimi addizionali" locali alla RM; tramite la minore aliquota si sarebbe mantenuto, per i di-

<i>Modifica delle aliquote RM nel 1870<sup>1</sup></i>				
<i>Categoria (coefficiente)</i>	<i>A - capitali (8/8)</i>	<i>B - impresa (6/8)</i>	<i>C - lavoro privato (5/8)</i>	<i>D - pubblico impiego (4/8)</i>
<i>Prima (8,8%)</i>	8,8%	6,6%	5,5%	(5,5%)
<i>Dopo (13,2%)</i>	13,2%	9,9%	8,25%	6,6%

*Si devono ricordare altre due misure: l'estensione a tutta Italia, nel 1871<sup>2</sup>, del metodo di riscossione mediante esattorie private, sistema destinato a durare sino ai giorni nostri; l'introduzione, nel 1873<sup>3</sup>, di sanzioni pecuniarie per l'omessa o insufficiente dichiarazione ai fini della RM e dell'imposta sui fabbricati, pari al 50% degli importi omessi. I provvedimenti potevano considerarsi come una prima applicazione di una soluzione "amministrativa procedurale" e, blandamente, di una "autoritaria", ma, in realtà, facevano ancora parte più della costruzione del sistema che della sua gestione a regime.*

Più articolate, ma non difformi furono le scelte della Sinistra storica dopo il 1876, portate innanzi da Depretis e Magliani. Esse si giovarono di una più lunga pratica del sistema e, almeno inizialmente, di finanze più equilibrate, ma patirono la non felice situazione finanziaria di quegli anni.

*Il modello fu identico per l'imposta sulle successioni: la soluzione "strutturale" minima delle norme di tutela<sup>4</sup> e quella "quantitativa incrementale" di un nuovo decimo "di guerra". Se ne discostò per le imposte sui redditi: una soluzione "quantitativa-decrementale", contenuta, portò nel 1877 all'innalzamento del minimo esente per la RM<sup>5</sup> e nel 1886/87 all'eliminazione di due dei tre "decimi" che gravavano sull'imposta sui terreni, con contestuale avvio della formazione del catasto unico nazionale. In realtà tale politica di contenimento si accompagnò ad un trasferimento della pressione su tributi più controllabili, come quelli di fabbricazione od equivalenti: dal 1877 al 1889 si ebbero quattro nuove imposte di questo tipo<sup>6</sup> e quindici aumenti di quelle esistenti. La progressiva abolizione della tassa erariale sul macinato (1879-1884) fu compensata con l'aumento dei dazi, interni ed esterni, su grano e farine. Inoltre, nello stesso periodo i comuni, in particolare nel meridione, inasprirono il prelievo su consumi anche necessari<sup>7</sup>.*

Dopo il quinquennio 1888-1893 in cui le soluzioni ai risorti problemi di finanza pubblica furono cercate prevalentemente nel contenimento delle spese, la crisi sviluppatasi a cavallo tra il 1893 e il 1894 portò a recuperare la politica "quantitativa incrementale", basata in prevalenza sull'aumento delle imposte esistenti perché di più pronta e immediata riscossione rispetto a quelle di nuova istituzione<sup>8</sup>. Di fronte al deterioramento del bilancio pubblico, nella prima metà del 1894 fu varato l' "omnibus" di Sonnino<sup>9</sup>.

---

pendenti pubblici, il trattamento di favore loro riconosciuto dalle leggi del 1866 e 1867, che li avevano esentati da tali addizionali (Scoca [1929], pag. 42-43).

<sup>1</sup> Le percentuali includono anche il decimo di guerra applicato alla RM.

<sup>2</sup> L. 20.4.1871, n. 192.

<sup>3</sup> L. 23.6.1873, n. 1444.

<sup>4</sup> Impossibilità per l'erede di agire in giudizio o verso la pubblica amministrazione senza aver provato denuncia e pagamento dell'imposta; divieto ai depositari di consegnare titoli all'erede, se non dietro prova dell'inclusione degli stessi nella denuncia.

<sup>5</sup> A quest'ultimo si accompagnò l'introduzione, per i redditi prossimi al minimo, di un meccanismo volto ad evitare la cosiddetta "trappola della povertà".

<sup>6</sup> Zuccheri (L. 2.6.1877, n. 3860), oli di semi (L. 7.4.1881, n. 143), glucosio (L. 2.4.1886, n. 3754) e acido acetico (L. 14.7.1887, n. 4703); fu istituita (L. 12.7.1888, n. 5515) anche un'imposta di vendita sugli spiriti, abolita (RD 10.12.1894, n. 532) dopo la brusca contrazione dei consumi che provocò combinandosi con quella di fabbricazione già esistente.

<sup>7</sup> Marongiu [2001], pag. 48 e seguenti.

<sup>8</sup> "[U]na suprema necessità c'induce a fare appello a tutte le forze contributive in quella forma nella quale più pronto, sicuro e meno costoso è il risultato, nella forma cioè dello aggravamento di tutte le imposte esistenti che un qualche aggravamento comportano" (Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, XVIII legislatura, 1<sup>a</sup> sessione 1893/94, seduta del 21 febbraio 1894, pag. 6571).

<sup>9</sup> L. 22.7.1894, n. 339.

*L'aliquota della RM salì dal 13,2% al 15% per i redditi di capitale (20% per alcuni di essi), rimase di fatto stabile per i redditi d'impresa (da 9,9% a 10%) e si incrementò per i professionisti (dall'8,25% al 9%); le imposte di successione e di registro furono aumentate, così come il dazio doganale sul grano ed altri tributi minori sui consumi. Rispetto al progetto iniziale furono invece bocciate la reintroduzione dei due decimi di guerra sull'imposta fondiaria, osteggiata con successo dal cosiddetto "partito agrario", e un progetto per l'introduzione di un'imposta generale sulla "entrata" (intesa come reddito), una proposta formulata nel 1893 da Giolitti e dal suo ministro delle finanze, Gagliardo, e destinata a divenire un Leitmotiv negli anni a venire<sup>1</sup>. Lo sbilanciamento dell'imposizione verso i consumi fu accentuato da altri provvedimenti presi alla fine del 1894: zucchero, cotone, alcol, fiammiferi, gas ed elettricità furono chiamati a dare il loro contributo al risanamento delle finanze pubbliche.*

### 3.2 La "riforma impossibile"<sup>2</sup> e i problemi di amministrazione (1894 – 1914)

Negli anni successivi all' "omnibus" di Sonnino le spiegazioni sul problema della *compliance* e le soluzioni proposte sembrano divaricarsi in modo più accentuato di quanto fosse già avvenuto in precedenza. Fino alla prima guerra mondiale ci si mosse ancora nell'ottica del sistema "difettoso", solo declinando diversamente il tema. Si stava affermando un nuovo clima politico e intellettuale, più attento alle istanze sociali; agivano in tal senso numerose correnti politiche e di pensiero, dalla "finanza democratica" propugnata da Giovanni Giolitti<sup>3</sup> a quella che è stata definita una "pépinière di illuminismo autoritario e modernizzante" di stampo nittiano<sup>4</sup>, ma anche, sia pure con ritardi e incertezze, il movimento socialista (vedi par. 4)<sup>5</sup>. Le questioni tributarie dominanti furono l'imposta sulle successioni, l'imposta unica sui redditi progressiva<sup>6</sup>, la modifica dei dazi di consumo (soprattutto sulle farine) e, più in generale, la riforma dei tributi locali. La soluzione cercata continuò ad essere quella "strutturale", nella variante "massima" della riforma legislativa: "Ciò che medica la società ... è la legge, il decreto, il bill reale o principesco"<sup>7</sup>. Rimasero sullo sfondo, ribaditi ma inattuati, i desideri di riduzione generalizzata del carico fiscale: le somme rese disponibili dal miglioramento, a partire dal 1900, del bilancio pubblico furono rivolte ad agevolazioni settoriali (vedi par. 3.4).

*Iniziò così la stagione di progetti di riforma, che si protrasse anche oltre la prima guerra mondiale<sup>8</sup>. I risultati furono modesti: l'imposta unica progressiva sui redditi non fu realizzata; si rese invece progressiva nel 1902 quella di successione<sup>9</sup>, adducendo tra le ragioni anche le "difficoltà tecniche" del prelievo sui redditi<sup>10</sup>. Contestualmente, però, si iniziarono a discutere, per tale imposta, anche i problemi di "cattura" dei beni mobili e, in particolare, dei titoli al portatore<sup>11</sup>; esclusa per il momento la strada della nominatività obbligatoria per i titoli mobiliari (un tema destinato a diventare un "classico"), si insaprì l'imposta di negoziazione su tali valori<sup>12</sup>. Della concessione di uno sgravio del 30% per l'imposta dei terreni nelle regioni meridionali e dei suoi effetti "erosivi" sul gettito dell'imposta*

<sup>1</sup> La proposta Giolitti-Gagliardo (Atti e documenti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XVIII legislatura, sessione 1892/93, n. 285) prevedeva altresì per i titoli al portatore dichiarazioni giurate di proprietà degli stessi (*affidavit*), che, raccolte, sarebbero servite anche per l'accertamento dell'imposta sulle successioni.

<sup>2</sup> L'espressione costituisce il titolo di Giannotti [1998].

<sup>3</sup> Manacorda [1993], pag. 6 e pag. 75 e seguenti.

<sup>4</sup> Lanaro [1979], pag. 82.

<sup>5</sup> Su quest'ultimo argomento si veda Favilli [1990].

<sup>6</sup> Su questo specifico tema si veda, fra gli altri, Conigliani [1896].

<sup>7</sup> Lanaro [1979], pag. 212.

<sup>8</sup> Si possono citare, oltre ai già menzionati progetti Giolitti-Gagliardo e Sonnino, quelli Wollemborg (1901), Majorana (1905), Lacava-Giolitti (1909), Sonnino-Arlotta (1910), Rava (1914) e Meda (1913-1919), quest'ultimo ripreso dal decreto legge Tedesco (1919), rimasto inapplicato, e poi dal progetto Soleri (1921) (Einaudi [1927], pag. 297 e seguenti).

<sup>9</sup> L. 23 gennaio 1902, n. 25, allegato C.

<sup>10</sup> Atti e documenti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XXI legislatura, sessione 1900/01, n. 329, allegato C, pag. 44.

<sup>11</sup> Sulla questione si veda Giannotti [1991].

<sup>12</sup> Sull'argomento si veda Cabiati [1912].



*fondiarie si è già detto (vedi par. 2.1). Si giunse all'abolizione dei dazi sulle farine (1902-1904)<sup>1</sup>, i più iniqui; un risultato certo notevole e largamente atteso, al quale però non seguì nessuna riforma generale dei dazi di consumo. Anche a livello locale si diffusero progetti di riforma<sup>2</sup>, basati sull'allargamento del territorio nel quale erano applicati i dazi delle grandi città<sup>3</sup> e sull'ammodernamento dei prelievi sui redditi, ma senza grandi risultati concreti<sup>4</sup>. Furono altresì riviste e razionalizzate le imposte sugli affari (1902-1911), alleggerendone l'onere. In conclusione, all'inizio della prima guerra mondiale il sistema tributario italiano, statale e locale, era sostanzialmente immutato.*

La mancata risoluzione dei problemi di *compliance* non si spiegava solamente col fatto che il sistema era rimasto pressoché invariato in termini di legislazione. Mentre governo e parlamento si occupavano delle leggi, qualcosa era accaduto e stava accadendo a livello amministrativo. Per l'imposta sui terreni l'amministrazione si era scontrata da subito con problemi gestionali, segnalati dalle difficoltà di far eseguire le volture di aggiornamento dei catasti<sup>5</sup>; inoltre, come si è detto (vedi par. 2.1), il nuovo catasto unico nazionale si avviò solo con grande lentezza e non poté così assolvere, in buona parte, al suo ruolo di "contatore" della ricchezza fondiaria. Per l'imposta sui fabbricati non solo rimasero i limiti legali alle revisioni parziali da parte degli uffici, ma venne altresì meno anche il contributo delle revisioni generali: le difficoltà, l'impegno di personale e i tempi lunghi che esse comportavano, confrontati ai risultati non sempre soddisfacenti, avevano indotto dapprima a diradarle<sup>6</sup> e quindi a trascurarle del tutto. Le due imposte fondiarie continuarono ad essere applicate, ma, complice anche l'avvio del processo di erosione sopra accennato, risultarono essere sempre più un vuoto simulacro normativo, almeno per lo stato. Paradossalmente province e comuni, che ne ricavarono per lungo tempo mezzi significativi<sup>7</sup>, non avevano poteri di gestione e ad essi non restava, per far frutta-

<sup>1</sup> L. 23 gennaio 1902, n. 25, allegato A. Il provvedimento era già stato anticipato a partire dal 1898 da alcuni comuni (Marongiu [2001], pag. 160, nota 45).

<sup>2</sup> Ad esempio quelli di Milano (1896-1898) e Torino (1908/09) (rispettivamente, Einaudi [1960-1965], vol. 1, 16-31, e vol. 2, pag. 641-654).

<sup>3</sup> Nei centri maggiori (detti "comuni chiusi") il dazio era riscosso al passaggio della cinta daziaria (che coincideva spesso con quella muraria, da cui il nome corrente di "dazio murato"); negli altri comuni (detti "aperti") ciò avveniva al momento dell'ingresso nel locale di vendita o all'atto della vendita stessa ("dazio di minuta vendita"), con maggiori possibilità di evasione. Con l'espandersi degli abitati al di fuori della cinta daziaria si crearono attorno ad essi dei sobborghi che godevano al tempo stesso dei crescenti servizi offerti dalle città e della possibilità di rifornirsi di beni di consumo (soprattutto alimentari) nelle campagne senza pagare di fatto il dazio. Un esempio è fornito dall'abitato di Cremona, fino al 1920 diviso in due comuni, quello entro le mura (Cremona) e quello formato dagli immediati sobborghi (Due Miglia): nel 1911 i 40.400 abitanti del primo pagavano complessivamente 732.000 lire di dazio; i 14.900 del secondo pagavano solo 24.400 lire totali, vale a dire, in termini *pro capite*, circa un undicesimo dei primi (dati ricavati da Giusti [1912], pag. 10). Di qui i progetti di allargamento della cinta (Milano), che equivalevano all'introduzione *ex novo* del dazio murato nelle zone periferiche, o di abolizione della cinta stessa, con applicazione generalizzata del dazio di minuta vendita (Como, Bergamo, Alessandria, ecc.) (Einaudi [1960-1965], vol. 2, pag. 645 e 649).

<sup>4</sup> I principali risultati in tema di finanza locale arrivarono per iniziativa governativa: oltre alla già citata abolizione del dazio sulle farine, si segnala l'istituzione della tassa sulle aree fabbricabili (L. 8 luglio 1904, n. 326) e della tassa di soggiorno (L. 11 dicembre 1920, n. 863). Solo la prima, volta a combattere la speculazione edilizia, può forse far parlare, in senso assai lato, di un intento *pro compliance*, costituito dal desiderio di tassare plusvalenze che altrimenti sarebbero sfuggite.

<sup>5</sup> Alla fine dell'esercizio finanziario 1913/14, quando il fenomeno, a dire del ministero, si presentava in fase di esaurimento, l'arretrato complessivo era ancora di 350.953 domande di voltura, contro le 597.950 pervenute e le 597.026 concluse nello stesso esercizio (Finanze [1874-1915], anno 1913/14, pag. 61).

<sup>6</sup> Solo la prima, svolta nel 1870, rispettò la cadenza quinquennale prevista dalla legge; la seconda si tenne nel 1877 e per la terza e ultima si dovette attendere il 1890/91.

<sup>7</sup> Province e comuni potevano infatti applicare all'imposta sui terreni e a quella sui fabbricati dei "centesimi addizionali". L'evoluzione del gettito fu la seguente:

re tali prelievi, che aumentare le aliquote, anche al di là dei limiti massimi fissati dalla legge.

Più articolato è il discorso sulla RM, che richiede un passo indietro.

*La difficoltà di accertare i redditi di imprenditori e professionisti era stata sin dall'inizio aumentata dall'inerzia dei comuni nell'aggiornare le liste dei contribuenti<sup>1</sup> e dall'assenza di collaborazione da parte delle commissioni tributarie, che, composte in gran parte di contribuenti, prendevano le parti di questi<sup>2</sup>. Presa tra l'ammonimento dall'alto a ricercare il reddito "vero", non abbandonandosi a vaghe induzioni<sup>3</sup>, e le "grida ... contro la esorbitanza degli accertamenti"<sup>4</sup> dal basso, l'amministrazione, di fronte alle centinaia di migliaia di ruoli relativi a imprenditori e professionisti, era stata costretta ad utilizzare sistemi per economizzare gli sforzi.*

*Nel 1874 si era tentato di classificare i contribuenti per gruppi e specie d'industrie, di commerci e di professioni, con "ottimi risultati, avendo portato alla scoperta di non pochi contribuenti..."; così si era stimato "conveniente prescrivere a tutte le agenzie di seguire lo stesso sistema"<sup>5</sup> (da cui le statistiche citate al par. 2.1). Nel 1875 erano state istituite conferenze di ispettori per gruppi di province per standardizzare i metodi e omogeneizzare i risultati<sup>6</sup> e l'anno successivo fu stampata e distribuita la raccolta delle relazioni degli ispettori nelle riunioni interprovinciali, affinché servisse da guida per gli accertamenti<sup>7</sup>. Nel 1877 il legislatore aveva confermato la prassi, stabilendo che l'accertamento su imprenditori e professionisti "contribuenti privati" fosse effettuato per "classi", cioè per gruppi e specie; al ministero spettava indirizzare concretamente l'attività, individuando attività economiche e aree geografiche meritevoli di maggiore attenzione<sup>8</sup>. Si era così affermato il ricorso a metodi indiziari<sup>9</sup> e a "medie di settore" e territoriali. Inizialmente erano state un mero termine di paragone per l'accertamento dei redditi, ma tra fine ottocento e inizio novecento – e lo si è visto dalle statistiche (vedi par. 2.1) – gli imponibili si assestarono su tali medie, dando luogo ad una sorta di "catastizzazione" dei redditi.*

*Un'altra innovazione "economizzatrice" era stata introdotta sempre nel 1877: per i soli imprenditori e professionisti l'ufficio accertava l'imponibile in base alla media dei due ultimi anni e tale importo rimaneva fisso per il biennio successivo; il contribuente poteva ricorrere contro l'accertamento e, comunque, presentare dichiarazione nel secondo anno del biennio rettificando il proprio reddito. La modifica trovò, nel tempo, un riflesso nel numero dei ruoli: elaborando le già citate statistiche ministeriali sulla RM, emerge che ad un anno di incremento seguiva uno di decremento, perché i contribuenti che gli uffici riuscivano, a fatica, a tassare, si dileguavano l'anno successivo presentando dichiarazioni per importi inferiori al minimo imponibile (tavole 14.1 e 14.2). Si tratta di una conferma di quanto dicevano le relazioni: il lavoro degli agenti delle tasse portava sì alla faticosa "cattura" di nuovi contribuenti, ma tale risultato svaniva rapidamente, costringendo ogni volta il fisco a ricomin-*

	Gettito (milioni di euro 2008)		% delle entrate ordinarie/correnti locali
	dei "centesimi addizionali"	delle corrispondenti imposte erariali	
1871	529	730	50%
1899	907	794	44%
1935	1.580	533	30%
1969	1.485	179	8%

(elaborazioni su dati in: Interno [1878], pag. 174, 175 e 182, Agricoltura [1881-1914] anno 1905/07, pag. 975 e 995, e Finanze [1874-1915], 1899/1900, pag. 26; Istat [1927-2008], 1937, pag. 212 e 217, e 1971, pag. 351, 353-354, 358).

<sup>1</sup> Quando lo facevano, ciò avveniva sovente a danno degli oppositori politici locali (Tivaroni [1912], pag. 161).

<sup>2</sup> Le commissioni fungevano inizialmente da organi di accertamento; solo gradualmente si trasformarono nelle sedi del contenzioso (Dominaci e Marongiu [2005]).

<sup>3</sup> "Gli accertamenti devono sempre essere diretti, secondo il sistema della legge, alla scoperta del reddito netto reale ed effettivo; non si tratta di accertamenti indiziari, di valutazioni, di redditi presunti o possibili" (Finanze [1876]).

<sup>4</sup> Finanze [1874-1915], anno 1872, pag. 52-54.

<sup>5</sup> Finanze [1874-1915], anno 1874, pag. 30-31.

<sup>6</sup> Finanze [1874-1915], anno 1875, pag. 301; la relazione in questione fu curata da Giovanni Giolitti.

<sup>7</sup> Finanze [1876].

<sup>8</sup> Si veda, ad esempio, la circolare del ministro delle finanze del 30 luglio 1888.

<sup>9</sup> Ad esempio, per gli accertamenti di redditi industriali e commerciali si moltiplicava la popolazione per il consumo e si verificavano numero e qualità delle macchine, numero e lavoro degli operai, costo della mano d'opera e delle materie prime.

Nel primo decennio del novecento dei problemi di gestione amministrativa della RM si cominciò a trattare anche al di fuori dei documenti ministeriali. Tre autori, Lia, Spoelberch e Perdrieux<sup>1</sup>, ne individuarono più d'uno. A parte un'insufficiente moralità fiscale, tutti gli altri sono riconducibili ad un'area "amministrativa": 1) la dichiarazione era obbligatoria solo in teoria, valendo il silenzio come conferma di quelle precedenti e ricadendo quindi sui soli uffici la ricerca dei contribuenti e l'accertamento; 2) i poteri d'indagine degli agenti erano mal definiti, limitati alla raccolta di dati presso altri uffici fiscali (che costituivano meri indizi), all'ispezione della contabilità (ma per i soli enti collettivi) e alla collazione di altre informazioni di fonte privata (pressoché impossibile in ambienti sociali che isolavano i funzionari delle imposte<sup>2</sup>); 3) le valutazioni dell'ufficio erano artatamente esagerate in quanto mero punto di partenza del concordato; 4) il concordato si era affermato (a partire da un esile sostegno normativo) in modo stabile, fino a diventare il fulcro del sistema; l'esito era la trasformazione della determinazione oggettiva di un reddito imponibile reale nella contrattazione fra due parti di un importo astratto, orbitante intorno alle "medie di settore".

A coronamento di questo "*equilibrio di squilibri*"<sup>3</sup> vi erano le commissioni tributarie, troppo parziali a favore del contribuente in primo grado e dell'amministrazione in quelli successivi, in funzione della composizione, e la disapplicazione di fatto delle sanzioni, alla cui base vi era un motivo "quantitativo", parendo eccessivo applicare una sovrattassa del 50% ad un tributo considerato già di per sé esoso<sup>4</sup>. In particolare, tutti e tre gli autori coglievano e sottolineavano un aspetto che abbiamo già messo in evidenza (vedi par. 3.1), cioè la debolezza del fisco italiano nel provare le sue pretese nei confronti dei redditi di imprenditori individuali e professionisti. Tra i poteri del fisco, secondo Lia, "*invano se ne cerca uno effettivamente e realmente efficace*"; per Spoelberch "*[l']Administration ne possède ici aucune base certaine sur laquelle elle puisse fonder son estimation*"; per Perdrieux "*il n'y existe pas un système légal de preuves fiscales*"<sup>5</sup>.

Quali soluzioni? Lia suggeriva di ritornare al metodo del contingente<sup>6</sup>; ciò avrebbe costretto i contribuenti ad una reciproca sorveglianza, rendendo interesse di ciascuno l'onestà tributaria degli altri. Si trattava di una proposta di tipo legislativo, in linea con la tendenza "strutturale" dell'epoca, ma avanzata in base ad un'analisi dei mali "amministrativi" dell'imposta<sup>7</sup>. Si può dire che conteneva, implicito, anche un primo scivolamento della spiegazione del fenomeno verso i contribuenti: si chiedeva ad essi di sostituirsi al fisco nell'attività di controllo, perché la loro fedeltà tributaria risultava insensibile ai controlli esterni dell'amministrazione. Ad essa si aggiungeva poi la proposta di riunire in un unico ufficio le funzioni di accertamento di più tributi<sup>8</sup>. Spoelberch sosteneva anch'egli l'idea di un ritorno al contingente d'imposta e vi affiancava un rafforzamento dell'obbligo della dichiarazione dei redditi<sup>9</sup>. Perdrieux era il più coerente con la propria analisi: pur riconoscendo l'utilità di riforme strutturali, riteneva che

<sup>1</sup> Lia [1906], Spoelberch [1908] e Perdrieux [1910], *passim*.

<sup>2</sup> L'aspetto è confermato anche da Contento [1914] (pag. 496-497) per i ricevitori del registro incaricati di accertare l'imposta di successione.

<sup>3</sup> L'espressione, usata in Tremonti e Vitaletti [1991], pag. 19, per il sistema *post* riforma, sembra adatta anche a quello di inizio novecento.

<sup>4</sup> Perdrieux [1910], pag. 38; quest'ultimo autore rilevava anche la lentezza delle carriere degli agenti del fisco, le modeste retribuzioni e la loro sostanziale solitudine rispetto all'amministrazione centrale (pag. 54-55).

<sup>5</sup> Rispettivamente, Lia [1906], pag. 115, Spoelberch [1908], pag. 143, e Perdrieux [1910], pag. 24.

<sup>6</sup> Questo per i redditi di imprenditori e professionisti (categorie B e C; Lia [1906], pag. 157 e seguenti); per i redditi di capitale (categoria A) proponeva invece una presunzione di rendimento pari al tasso legale e la registrazione obbligatoria delle cambiali (Lia [1906], pag. 55 e seguenti).

<sup>7</sup> Lia [1906], pag. 181-182.

<sup>8</sup> Lia [1906], pag. 185.

<sup>9</sup> Spoelberch [1908], pag. 152-155.

molto si potesse ottenere anche solo rafforzando l'azione degli uffici, tramite la codificazione delle prassi dimostratesi valide, la loro applicazione con costanza, rigore e uniformità su tutto il territorio nazionale e l'introduzione di sanzioni effettive per gli inadempienti<sup>1</sup>.

Gli scritti di questo periodo non restarono privi di un'eco in Einaudi<sup>2</sup>. Nel 1914, dopo aver osservato che *“accanto a taluni redditi i quali sono accertati e tassati compiutamente ve ne sono altri i quali sfuggono all'imposta”* e che responsabile era in *“gran parte l'altezza dell'aliquota”*, riconobbe che lo stato avrebbe dovuto *“in primo luogo instaurare tali strumenti di indagine ... da scemare grandemente la frode fiscale”*. Seguiva un'articolata precettistica, che configurava l'amministrazione come una *“magistratura inquirente”*, ben selezionata, addestrata e retribuita, le commissioni come una *“magistratura giudicante”*, professionalmente qualificata, ed entrambe come organi indipendenti dalla politica. Non fu l'unica sortita *“amministrativa”* di Einaudi: tornò sul punto subito dopo la prima guerra mondiale<sup>3</sup> con maggior veemenza (*“[q]ualunque riforma tributaria è pura ipocrisia, ciarlataneria, polvere negli occhi se non è preceduta da una riforma degli ordinamenti dei funzionari statali”*) e ampiezza di proposte, lamentando una prassi di accertamento e una situazione del personale entrambe peggiorate rispetto all'anteguerra. La riforma dell'amministrazione diventò ai suoi occhi la *“prima e più grande riforma tributaria”* e per questo fu persino solidale, in parte, con gli scioperi dei funzionari avvenuti in quegli anni<sup>4</sup>.

Se si vuole una conferma di come, in questo periodo, si affermi una maggiore articolazione nell'individuare le cause del fenomeno, si leggano le osservazioni di Gini sull'imposta di successione. All'asprezza del prelievo aggiungeva *“[l]e cattive condizioni economiche della popolazione, il nessun rispetto verso l'autorità dello Stato, il modo con il quale il personale degli uffici del registro è retribuito<sup>5</sup>, le disposizioni legislative per l'accertamento dei valori trasmessi<sup>6</sup>, la larga interpretazione che ad esse dà la giurisprudenza, la diffusa conoscenza da parte dei privati delle leggi e delle loro interpretazioni, lo scarso soccorso che ai ricevitori prestano le autorità locali”*. Ricapitolando: povertà del paese e scarso (se non assente) senso civico, difetti tecnici dell'imposta ed eccessiva pressione, ma anche problemi amministrativi di gestione dell'imposta, a volte creati dall'incoerenza delle stesse leggi d'imposta. Ne era esempio il fatto che i ricevitori del registro, preposti all'imposta di successione, non potessero consultare neppure la contabilità delle ditte, i cui beni erano tra i più sfuggenti al tributo successorio<sup>7</sup>.

*Ciò nonostante, il legislatore, come si è visto, preferì cercare soluzioni “strutturali”. Il principale intervento “amministrativo”, se non l'unico di un certo peso, fu di tipo “procedurale” e consistette in una sostanziale resa del fisco: nel 1907 l'accertamento della RM per imprenditori e professionisti divenne per il fisco da biennale a quadriennale e la possibilità di rettifica da parte del contribuente da annuale a biennale<sup>8</sup>. Il problema dell'efficienza amministrativa era diluito, non affrontato.*

In conclusione, si era ormai creato, almeno per le imposte sui redditi, un sistema effettivo diverso da quello previsto dalle norme, ormai *“apparente”*; come diceva il ritornello dei

---

<sup>1</sup> Perdrieux [1910], pag. 47.

<sup>2</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 3, pag. 614-620.

<sup>3</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 5, pag. 342-360; le citazioni sono, rispettivamente, a pag. 343 e 346.

<sup>4</sup> Su tale atteggiamento può aver influito il rapporto di stima personale e collaborazione professionale instaurato con l'allora direttore generale delle imposte dirette Pasquale D'Aroma (Faucci [1987], pag. 192).

<sup>5</sup> I ricevitori del registro erano all'epoca retribuiti con un aggio decrescente sulle imposte accertate, salvo un minimo variabile in funzione dell'importanza della località nella quale operavano.

<sup>6</sup> Anche per l'imposta di successione valeva il sistema della dichiarazione verificata, in cui si dovevano riportare il valore di mercato (*“comune commercio”*) dei beni; per gli immobili era prevista una percentuale di tolleranza tra quanto dichiarato e tale valore.

<sup>7</sup> Finanze [1873-1915], anno 1905/06, pag. 100-101. I contribuenti avevano sei mesi di tempo per presentare la dichiarazione, un periodo più che sufficiente a far sparire materialmente i beni aziendali e a *“correggere”* la contabilità.

<sup>8</sup> L. 2.5.1907, n. 222.

funzionari delle imposte intervistati da Perdrieux: “*Si fa, ma non è scritto*”<sup>1</sup>. Tale divario sarebbe rimasto anche se fossero state attuate le riforme progettate: per Einaudi un’imposta generale sul reddito “*la quale si basi sugli accertamenti attuali sarà sempre una imposta sperata, e perciò incompensabile*”<sup>2</sup>. A questo divario se ne accompagnava un altro, quello fra la percezione delle cause del problema, da un lato, e le soluzioni che si proponevano, dall’altro, prevalentemente di tipo strutturale, benché fosse ormai evidente il ruolo dei problemi di natura amministrativa. Si può quasi supporre<sup>3</sup> che la spinta all’attuazione di tali proposte mancò proprio perché si sapeva che non sarebbero state risolutive. A questo punto prevaleva l’antico adagio secondo il quale una vecchia imposta è meglio di una nuova e, forse, una convenienza politica a non mutare i rapporti fra le varie categorie di contribuenti: perché alterare equilibri già acquisiti?

### 3.3 Restaurazione, penalizzazione e collaborazione (1922 – 1940)

La prima guerra mondiale fu seguita dalla “restaurazione finanziaria” di de’ Stefani, ministro delle finanze con Mussolini dal 1922 al 1925. Essa costituì la prima delle tre fasi in cui si articolò la politica tributaria del regime: quella liberista, tesa ad un uso produttivistico delle imposte, i cui sgravi dovevano consentire la ripresa economica. Gli aspetti che qui interessano sono due: la riforma della pubblica amministrazione e la ristrutturazione del sistema tributario. In apparenza, tali iniziative sembrarono rispondere ai problemi individuati nei decenni precedenti; viste in prospettiva, furono operazioni che non risolsero i problemi di *compliance*.

*La riforma burocratica coinvolse anche l’amministrazione finanziaria*<sup>4</sup>. Dietro le parole d’ordine della riduzione del numero dei dipendenti, della semplificazione e della fusione dei ministeri, si costruiva un modello di burocrazia tipo-esercito, che si rinchiudeva ancora di più nel dato formale e in un mondo autoritario, nel quale la decisione si identificava con il comando e il lavoro era prima di tutto obbedienza. Essa ignorò temi come la responsabilizzazione degli addetti, il collegamento tra funzioni e retribuzioni, il rinnovamento dei servizi, che invece avrebbero avuto particolare importanza nel campo fiscale, come sottolineava Einaudi<sup>5</sup>. Si mancò così l’aggancio con l’efficienza di tipo industriale, con il taylorismo applicato alla pubblica amministrazione<sup>6</sup>. Ancor più, si perse il contatto con la logica e il linguaggio del mondo produttivo: i funzionari delle imposte divennero ancora più estranei al mondo che li circondava, in particolare nel Nord del paese (anche perché in numero crescente di origine meridionale<sup>7</sup>), e così li voleva, all’inizio degli anni trenta, un loro ministro<sup>8</sup>. Inoltre, la fusione tra i ministeri del tesoro e delle finanze, avvenuta nel 1922<sup>9</sup>, si tradusse soprattutto in un’accentuazione del ruolo della Ragioneria dello stato<sup>10</sup>. Si ha l’impressione che nel nuovo organismo unitario fosse il “lato tesoro” ad oscurare il “lato finanze”; un’impressione di cui potrebbe essere conferma il fatto che la riagggregazione non modificò la tradizionale suddivisione in base alle imposte gestite delle direzioni generali e degli organismi periferici né ridusse la separazione (di funzioni e di carriera) fra dipendenti dell’amministrazione centrale e degli uffici locali, di cui Einaudi aveva sottolineato l’effetto demotivante sul personale<sup>11</sup>.

<sup>1</sup> Perdrieux [1910], pag. 13.

<sup>2</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 2, pag. 804.

<sup>3</sup> Una supposizione in parte avallata dal ruolo svolto in questo periodo da Giolitti, un uomo che, per aver lavorato circa venti anni al ministero delle finanze in posizioni di responsabilità, era esperto tanto di questioni normative quanto di problemi amministrativi.

<sup>4</sup> Si segnalano, in particolare, il RD 3.12.1922, n. 1700 (unificazione dei ministeri finanziari), RD 25.2.1923, n. 539 (riordino dell’amministrazione finanziaria) e RD 30.12.1923, n. 2960 (disposizioni sullo stato giuridico degli impiegati civili).

<sup>5</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 5, pag. 346 e seguenti.

<sup>6</sup> Melis [1988], pag. 82 e seguenti, Melis [1996], pag. 320 e seguenti, Salvati [1992], pag. 136-143.

<sup>7</sup> Il fenomeno era stato notato da Einaudi nel 1920 (Einaudi [1960-1965], vol. 5, pag. 357-359) ed è stato studiato quantitativamente, proprio con riferimento al ministero delle finanze, in Salvati [1992].

<sup>8</sup> Si tratta di Mosconi (Salvati [1992], pag. 213).

<sup>9</sup> Il ministero del tesoro era nato nel 1879 per scorporo (divenuto effettivo nel 1888) dal ministero delle finanze.

<sup>10</sup> Melis [1996], pag. 310.

<sup>11</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 5, pag. 353-356.

*Il sistema tributario fu depurato dalle cosiddette “bardature di guerra” e razionalizzato, ma rimase sostanzialmente immutato nelle imposte esistenti. Esso venne completato con due nuovi tributi: l'imposta complementare, che realizzava quel prelievo progressivo e personale sul reddito delle persone fisiche vagheggiato da tempo e la tassa di bollo sugli scambi<sup>1</sup>. Si dava così attuazione, in forma modificata, all'ultimo dei progetti della stagione precedente, quello che portava il nome di Meda<sup>2</sup>: era una soluzione in primis “strutturale”, come tale non rispondente ai problemi di amministrazione delle imposte che erano emersi.*

*In realtà fu anche una soluzione “quantitativa decrementale”, perseguita con molta decisione. Lo smantellamento delle imposte belliche che colpivano i redditi più alti, l'abolizione dell'imposta di successione nel nucleo familiare fino al 3° grado compreso, la riduzione del prelievo sui terreni e sui fabbricati<sup>3</sup> e la tassazione del reddito agrario con aliquote ribassate, delinearono una politica di agevolazioni nei confronti delle categorie produttive, di cui si fatica a trovare l'uguale nella storia tributaria italiana. Particolarmente significativa fu l'abolizione di una norma espressamente anti-evasione, la nominatività obbligatoria dei titoli: introdotta nel 1920 da Giolitti e rimasta di fatto sulla carta, fu cancellata dal governo Mussolini nel 1922, prima ancora che quest'ultimo ottenesse la fiducia parlamentare<sup>4</sup>.*

Il risultato finale della soluzione “strutturale” fu che gli storici difetti “amministrativi” del sistema tributario rimasero e si trasferirono alle nuove imposte. Così fu per l'imposta complementare, costruita come sommatoria degli imponibili delle imposte reali sui redditi; così fu probabilmente anche per l'imposta sugli scambi, affidata agli stessi uffici che, in modo ritenuto puramente burocratico<sup>5</sup>, curavano le imposte d'atto.

La soluzione “decrementale” adottata da de' Stefani appare invece rilevante in prospettiva come premessa della successiva svolta nella percezione del problema, delle sue cause e dei possibili rimedi. La diminuzione del prelievo diretto fu un evento che si ripeté nel corso degli anni venti: le aliquote della RM vennero ridotte tre volte, anche se fu soprattutto per temperare gli effetti recessivi della politica economica fascista. La costanza e la dimensione di tali scelte tributarie (giudicate regressive nei loro effetti<sup>6</sup>) fecero sì che il regime e Mussolini stesso pensassero di aver acquisito una sorta di benemeranza nei confronti dei contribuenti e di meritare per questo una maggiore fedeltà tributaria. Ma, come si è visto (vedi par. 2.1), le medie dell'imposta e i dati contenuti negli elenchi dei contribuenti non confortarono più di tanto tale speranza. Anche la concessione di specifiche agevolazioni sembrava mal ripagata<sup>7</sup>.

A ciò si deve aggiungere un mutamento nel comportamento degli “enti collettivi”, ormai sempre più identificati con le società anonime. Si è visto (vedi par. 2.1) che le statistiche li avevano rappresentati nel periodo liberale come contribuenti non solo di rilievo, ma anche

<sup>1</sup> L'imposta di bollo sugli scambi fu il risultato dell'estensione a tutte le cessioni di beni di un prelievo introdotto durante la prima guerra mondiale su alcuni generi ritenuti di lusso; si tratta di un percorso all'epoca comune a diversi sistemi tributari in tema di imposizione indiretta. L'imposta fu di fatto l'antesignana dell'IGE, che ne riprese non pochi aspetti (struttura delle aliquote, sistemi di riscossione, ecc.).

<sup>2</sup> L'autore principale era stato Einaudi, che però conservava un “amarissimo ricordo” dei lavori preparatori (Faucci [1987], pag. 185).

<sup>3</sup> La riforma de' Stefani si tradusse per i terreni (regi decreti 4.1.1923, n. 17 e 23.4.1923, n. 979) in una revisione degli estimi catastali, che interessò tutte le province, a vecchio e nuovo catasto che fossero, e condusse, alla fine, ad un prelievo inferiore a quello d'anteguerra (Einaudi [1927], pag. 430). Per i fabbricati (RD 30.12.1923, n. 3069) si procedette ad una rivalutazione automatica dei valori precedenti la guerra, differenziata in base all'anno di ultima denuncia, e si ordinò per il 1930 una revisione generale, che però non si tenne.

<sup>4</sup> I due provvedimenti furono, rispettivamente, la L. 24.9.1920, n. 1297 e il RDL 10.11.1922, n. 1431.

<sup>5</sup> Si veda in Einaudi [1960-1965], vol. 3, pag. 617.

<sup>6</sup> Si vedano Toniolo [1980], pag. 48, e Petri [2002], pag. 62.

<sup>7</sup> Mussolini ebbe a lamentarsi, ad esempio, del settore agricolo: “Il governo non ha soltanto accordato la quasi totale franchigia agli agricoltori, ma ha accordato ribassi nei concimi chimici, nel trasporto delle derrate e delle macchine ecc. ecc. Sta di fatto che l'agricoltore italiano non dà un centesimo allo Stato e non dà più di un miliardo fra comuni e province” (cit. in Toniolo [1980], p. 116, nota 80). Significativi sono anche i suoi brevi interventi a sostegno di Gaetano Zingali, durante un discorso parlamentare nel quale quest'ultimo riferiva le analisi da lui condotte sugli elenchi dei contribuenti (Atti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XXVIII legislatura, 1ª sessione, seduta del 5 dicembre 1929, pag. 1390-1391).

affidabili; la ragione veniva rintracciata nel “marchingegno” giuridico che legava l’imponibile al bilancio. In realtà la disciplina fiscale di tali soggetti aveva subito una lenta evoluzione, grazie alla quale le poche originarie norme sul reddito d’impresa erano state integrate da un corposo insieme di pronunce giurisprudenziali e di prassi amministrativa<sup>1</sup>. Tale processo fu in parte naturale e salutare, ma affinò e scaltrì anche la capacità delle società di ricavare spazi per manovre elusive; fu, insomma, la palestra per i primi esercizi di pianificazione tributaria. Ne uscì ridimensionata la funzione del bilancio come meccanismo di *compliance*.

*Già prima della grande guerra alcuni autori rilevavano l'esistenza di stratagemmi contabili per ridurre il peso dei tributi, ma non vi annettevano grande importanza<sup>2</sup>. Fu il conflitto a far gettare uno sguardo più attento nei bilanci delle società, complici i maggiori poteri d'indagine conferiti agli uffici e l'accresciuto impegno di questi nell'accertamento di un'imposta straordinaria sui profitti bellici<sup>3</sup>. Nel 1926 il cambio di atteggiamento era già avvenuto: scrivendo ad Einaudi sulla riforma della tassazione societaria (mai attuata) Pasquale D'Aroma sosteneva che “il tanto atteso provvedimento determinerebbe ... la costituzione di un numero impressionante di Società per azioni” in linea con una tendenza già esistente, “alimentata dalla credenza che con la sua forma anonima e coi famosi bilanci, in definitiva, le molestie, che il Procuratore delle Imposte procura con la sua azione inquisitoria, sarebbero compensate ad usura da un minor pagamento di ricchezza mobile, in confronto di quello che, a parità di condizioni, pagano le aziende individuali”, e citava il processo della Banca Italiana di Sconto, che aveva mostrato agli italiani “come si occultano gli utili e come si fanno scomparire tra le pieghe di un bilancio”<sup>4</sup>.*

I due fenomeni – la scarsa risposta dei contribuenti alla politica decrementale e l’emergere di fenomeni di elusione in campo societario – determinarono come reazione l’avvio della seconda fase della politica tributaria del fascismo. Essa fu improntata all’atteggiamento generalmente più autoritario del regime: il linguaggio militaresco che già permeava i discorsi di de’ Stefani prese sempre più piede e così l’assoggettamento alle tasse fu equiparato ad una “leva” tributaria, l’evasione alla “diserzione” e gli evasori a “ribelli” e “disertosi”. Nel 1928 Mussolini dichiarò essere “*gli evasori alle imposte dirette ... i peggiori parassiti della società nazionale*”<sup>5</sup>. Nel complesso si ebbe un nuovo e più netto spostamento verso la colpevolizzazione del contribuente e l’introduzione di una nuova soluzione nella ricerca di una maggiore *compliance*: quella, appunto, “autoritaria”. Tre sono le azioni da ricordare: lo sviluppo della Polizia tributaria investigativa (PTI), la nascita del diritto penale tributario, il potenziamento degli strumenti di accertamento.

*I nuclei di PTI all'interno della guardia di finanza erano stati istituiti già nel 1923 come sorta di “polizia finanziaria segreta”. Nel 1926 si videro assegnare tutti i poteri di indagine spettanti agli uffici finanziari e due anni dopo divennero organi operativi, intervenendo anche nella fase repressiva. Nel 1931 il ministro delle finanze ricordava il contributo del corpo nel periodo 1926-1930, con l'iscrizione nei ruoli delle imposte dirette di 207.000 contribuenti<sup>6</sup>.*

*Anche l'inasprimento dell'apparato sanzionatorio era iniziato nel 1923, quando l'operatività del decreto penale fu estesa anche alle materie di competenza delle intendenze. Il primo tentativo di una svolta più decisa si ebbe nel 1928, con un disegno di legge (poi ritirato) che permetteva di trasformare in restrizioni alla libertà le pene pecuniarie tributarie non assolte. All'inizio del 1929 tale indirizzo fu*

<sup>1</sup> Nel 1913 al Digesto italiano occorre almeno quindici pagine per una mera elencazione dei proventi tassabili e degli oneri deducibili, pagine in gran parte occupate dai rinvii ad almeno 300 fra disposizioni amministrative, decisioni della commissione centrale e sentenze di varie corti (Piola e Nina [1913-1918], pag. 336-351).

<sup>2</sup> Spoelberch [1908], pag. 131, Tivaroni [1912], pag. 166, e Einaudi [1960-1965], vol. 3, pag. 597. Ancora nel 1914 l’amministrazione continuava a prevedere un maggiore imponibile delle imprese per la trasformazione di ditte private in società anonime (Finanze [1874-1915], anno 1912/13, pag. 76).

<sup>3</sup> Einaudi [1927], pag. 207 e seguenti, e Samperi-Mangano [1935-1936], vol. 1, pag. VIII.

<sup>4</sup> Archivio storico della Banca d’Italia, Carte d’Aroma, n. 26, fasc. 1, pag. 9 e seguenti.

<sup>5</sup> La frase fu pronunciata nel consiglio dei ministri del 23 luglio 1928 (cit. in Atti e documenti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XXVII legislatura, 1<sup>a</sup> sessione 1924-1928, n. 1647, pag. 1).

<sup>6</sup> SPT [2001], pag. 51 e seguenti (la cifra è citata a pag. 102).

*incorporato in una legge dello stato: con il testo unico delle violazioni finanziarie le multe e le ammende tributarie, fin lì meramente “risarcitorie” del danno patrimoniale subito dallo stato, erano ora trasformabili in detenzione ed arresto, in quanto conseguenza di un “reato che offendeva la sovranità dello Stato”<sup>1</sup>. La durezza della norma era però temperata in due modi: per le imposte dirette operava la pregiudiziale tributaria, vale a dire il divieto di iniziare il procedimento penale prima della conclusione del contenzioso tributario; per quelle indirette dal fatto che gran parte di tali tributi non prevedeva sanzioni di tal genere. Di fatto la legge si tradusse nel rafforzamento delle pene pecuniarie applicabili (o disapplicabili) direttamente dalla burocrazia ministeriale<sup>2</sup>.*

*Riaffermato nel 1931 l’obbligo della dichiarazione dei redditi<sup>3</sup>, il legislatore adottò l’anno successivo la prima novità nella determinazione del reddito da parte degli uffici: l’accertamento deduttivo o “sintetico” per l’imposta complementare<sup>4</sup>. Per i contribuenti “privati” era ora possibile tener conto non solo dei redditi già accertati ai fini delle imposte dirette reali, ma anche di quelli “la cui esistenza si palesi per circostanze od elementi di fatto, con speciale riguardo al tenore di vita del contribuente”. Di fatto, si utilizzavano indicatori di spesa (principalmente il fitto<sup>5</sup>, ma anche le spese per villeggiature, vetture, telefoni, teatri o servitù), antenati dell’attuale redditometro. Un secondo passo fu fatto nel 1933, quando l’accertamento dell’imposta complementare divenne annuale<sup>6</sup>. Il terzo passo giunse nel 1935/36, quando la “crisi di fiducia” verso le società portò a concedere al fisco, per la RM degli “enti collettivi”, la possibilità di allontanarsi dalle risultanze contabili, in caso di frode; tale requisito veniva però interpretato in modo assai restrittivo dalla magistratura ordinaria, vanificando il lavoro degli accertatori<sup>7</sup>. Infine, nel 1936 la revisione dei redditi da quadriennale tornò ad essere biennale anche per l’amministrazione finanziaria, oltre che per il contribuente, restaurando una simmetria fra le parti che era venuta meno sin dal 1877<sup>8</sup>.*

*Accanto a tali disposizioni “autoritarie” si può ricordare la decisione del 1933<sup>9</sup> di obbligare i datori di lavoro ad esercitare la rivalsa nei confronti dei singoli lavoratori dipendenti e a dichiarare non più una somma calcolata a forfait sul monte salari<sup>10</sup>, ma i redditi effettivamente pagati per ciascun dipendente e per ogni anno. Si trattava di un rimedio di tipo “amministrativo procedurale”, che di fatto creò il moderno sostituto d’imposta per il lavoro dipendente, irrobustendo uno dei “marchingegni” più efficaci della compliance.*

Con il progredire degli anni trenta il clima cambiò nuovamente. A partire dal 1935 furono dominanti le esigenze finanziarie dettate dai crescenti impegni bellici del paese; il tempo della “grande, precisa, proba ma nel complesso ordinaria amministrazione”<sup>11</sup> tributaria, che Mussolini aveva richiesto nel 1928, era finito. Al tempo stesso il regime aveva definitivamente scelto la carta del corporativismo ed anche il sistema tributario dovette adattarsi al nuovo quadro istituzionale: la terza fase della politica tributaria del fascismo volle quindi essere più “cooperativa”, pur senza rinunciare formalmente agli strumenti autoritari sviluppati nella precedente. In quello stesso 1935 divenne titolare delle finanze Paolo Thaon di Revel, che avrebbe ricoperto la carica fino al 1943. Dalla sua azione è possibile intuire la sottostante analisi dei problemi di *compliance* del sistema, a condizione di operare una distinzione tra le misure intraprese: si devono infatti separare quelle volte soprattutto a fronteggiare le maggiori spese,

<sup>1</sup> Marongiu [2005], pag. 218-219. Tale concezione si inquadrava nel nuovo indirizzo dato, in quegli anni, al diritto penale da Alfredo Rocco.

<sup>2</sup> Marongiu [2005], pag. 225.

<sup>3</sup> RD 17.9.1931, n. 1608.

<sup>4</sup> RDL 17.9.1932, n. 1261.

<sup>5</sup> Non si trattava di una misura particolarmente innovativa: tale parametro era alla base dell’imposta comunale sul valore locativo, era già utilizzato per l’imposta di ricchezza mobile, ed era stato proposto, ad esempio, come metodo di controllo per l’imposta generale sull’entrata (reddito) prevista dal progetto di riforma del 1909.

<sup>6</sup> RDL 29.7.1933, n. 1027.

<sup>7</sup> Samperi-Mangano [1935-1936], vol. 2, pag. 596 e seguenti: la giurisprudenza ritenne non perseguibili, in assenza di dolo, persino distribuzioni di utili fatte sulla base di bilanci falsi o di valutazioni così erranee da condurre un’azienda alla bancarotta.

<sup>8</sup> Nel 1942 le esigenze di guerra e le maggiori variazioni dei redditi indussero ad autorizzare rettifiche anche annuali dei redditi di RM da parte sia dei contribuenti sia del fisco (L. 17.7.1942, n. 885).

<sup>9</sup> RDL 30.1.1933, n. 18.

<sup>10</sup> Finanze [1951], pag. 169. La somma a *forfait* era ridotta per non tener conto degli operai non specializzati e dichiarata solo in caso di variazioni rispetto all’anno precedente.

<sup>11</sup> Citato in Toniolo [1980], pag. 127, nota 113.



dalle altre che, viste in prospettiva, compongono il quadro organico, anche se appena abbozzato, di una riforma ad ampio raggio.

*Fra le prime rientrano tutte quelle misure ascrivibili ad una soluzione “quantitativa incrementale”: non pochi dei provvedimenti adottati furono giustificati anche con la difficoltà di catturare imponibili, in particolare nel campo dei redditi finanziari e dei cespiti immobiliari. Per i primi, iniziò la lunga storia della cosiddetta “cedolare”, la ritenuta alla fonte sui dividendi (1935)<sup>1</sup>, e furono colpite le plusvalenze su titoli tramite una revisione dell'imposta di negoziazione, mentre per gli immobili, si cercò di colpire le plusvalenze con una sovrimposta di registro (1940)<sup>2</sup>. Per entrambi i cespiti, arrivarono l'imposta patrimoniale ordinaria (1940)<sup>3</sup> e l'imposta sull'asse ereditario (1942)<sup>4</sup>, che si aggiungeva a quella normale sulle singole quote. Anche per i salari operai privati, altro oggetto sfuggente, arrivò un contributo straordinario del 2% (1940)<sup>5</sup>. L'adozione dell'IGE fu invece una misura di carattere “strutturale”, che costituiva, prima di tutto, un ulteriore passo in avanti nell'evoluzione di una moderna tassazione sugli scambi; essa, come si vedrà fra breve, ebbe però un riflesso anche per la compliance.*

La riforma di Thaon<sup>6</sup> fu un insieme di misure, il cui filo conduttore era di tipo “amministrativo”. Tre le direttrici principali: razionalizzazione, collaborazione, catastizzazione.

*La razionalizzazione interessò vari settori: gli uffici centrali, con l'individuazione nell'ufficio di coordinamento tributario di una funzione di studio del sistema<sup>7</sup>; gli uffici periferici, con il rafforzamento degli ispettorati come luoghi di coordinamento a livello intermedio e interlocutori delle categorie nell'attività di collaborazione tra fisco e contribuenti<sup>8</sup>; le procedure, con l'istituzione del domicilio fiscale e dell'anagrafe tributaria; il personale, con il timido avvio di corsi di formazione interni; il contenzioso, con la riforma delle commissioni tributarie comunali e provinciali, che furono formate con membri più qualificati professionalmente e così avviate a diventare organi giurisdizionali.*

*La collaborazione fu quella richiesta ai contribuenti, tramite le loro organizzazioni di categoria inquadrata nelle corporazioni, per redigere le liste dei contribuenti, concordare, mediante accordi di massima, coefficienti ai fini della RM e delle imposte di successione (nonché, dopo la sua istituzione, anche dell'IGE<sup>9</sup>) e per designare i componenti delle riformate commissioni tributarie.*

*Il nuovo sforzo di catastizzazione<sup>10</sup> si tradusse nell'avvio dei lavori per il nuovo catasto dei fabbricati (NCEU) e nell'accelerazione di quelli per il catasto dei terreni<sup>11</sup>; per quest'ultimo si disposero altresì la revisione dei redditi domenicali e l'estensione ai redditi agrari di coltivatori diretti e mezzadri<sup>12</sup>. Una catastizzazione di fatto fu anche il processo sopra descritto di “coefficientizzazione” degli imponibili e il progetto del “contingente di studio”, al quale si fa cenno subito appresso.*

*Il contingente di studio si riallacciava al prelievo d'imposta mediante contingente. Riproposto, come*

<sup>1</sup> RDL 7.9.1935, n. 1627. La disposizione era volta non solo a chiudere un “buco” nel sistema impositivo, ma anche a favorire i titoli di stato, esenti da prelievo (Steve [1947], pag. 31).

<sup>2</sup> RDL 14.6.1940, n. 643.

<sup>3</sup> RD 12.10.1939, n. 1529, convertito nella L. 8.2.1940, n. 100.

<sup>4</sup> RDL 4.5.1942, n. 434.

<sup>5</sup> L. 25.6.1940, n. 870.

<sup>6</sup> Laddove non diversamente specificato il riferimento normativo è al RDL 7.8.1936, n. 1639, convertito nella legge 7.6.1937, n. 1016.

<sup>7</sup> RDL 4.3.1937, n. 304.

<sup>8</sup> Importante fu anche il lavoro di studio sugli uffici periferici svolto dalla cosiddetta commissione Montemurri [1942].

<sup>9</sup> I coefficienti erano distinti per rami di attività e si basavano sul valore capitale, sulle unità produttive o su elementi di altro genere, avevano valore indicativo ed erano denunciabili o modificabili dalle parti; accordi furono siglati a livello nazionale, con la Confederazione degli Agricoltori, nonché a Milano, Bologna e Bari (Finanze [1951], pag. 354-356).

<sup>10</sup> L'estensione dei metodi catastali trovava proprio in quegli anni in Einaudi un sempre più entusiasta sostenitore (si veda, ad esempio, Einaudi [1940], pag. 213 e seg.).

<sup>11</sup> Al 30 giugno 1930 le provincie che avevano attivato il nuovo catasto *in toto* erano 34 su 92, alle quali se ne aggiungevano 22 con attivazione parziale (Finanze [1932], pag. 49); alla fine del 1940 le provincie erano 52, oltre a 28 nelle quali era attivato parzialmente (Finanze [1951], pag. 132-133). Un contributo al completamento dei lavori fu dato dall'aerofotogrammetria, introdotta sperimentalmente nel 1934 e adottata ufficialmente nel 1941.

<sup>12</sup> I provvedimenti furono, rispettivamente, il RDL 13.4.1939, n. 652 e il RDL 4.4.1939, n. 589.

detto, da Lia (vedi par. 3.2) e anche da Einaudi a inizio novecento, esso fu ora ripreso, immaginando dapprima di fare delle corporazioni i soggetti incaricati di ripartire fra i singoli contribuenti il gettito stabilito a livello nazionale<sup>1</sup> o, addirittura, di incaricarle di determinare il contingente stesso<sup>2</sup>. Thaon non rifiutò, come si è visto, l'idea di una collaborazione con i contribuenti e le loro organizzazioni sindacali, ma declinò il sistema del contingente in modo coerente con la sua formazione di economista induttivista e di studioso di statistiche<sup>3</sup>.

Partendo da un'idea di Augusto Graziani ("un certo contingente bisogna sempre presumerlo a fine di computo finanziario"<sup>4</sup>) proponeva di "apprestare i dati atti a dare la nozione quantitativa e distributiva del reddito determinato e delimitato nello spazio (nazione, regione, provincia, comune ecc.) o in relazione a una determinata categoria professionale o settore di produzione", in altri termini di calcolare l'imponibile teorico lordo per settori economici e aree geografiche. Tale valore non sarebbe stato "valido a determinare l'obbligo e l'ammontare dell'imposta dovuta complessivamente dalla categoria", ma avrebbe avuto "esclusivo scopo di studio e controllo"; di qui il nome. Thaon si mise così alla ricerca di quel termine di paragone ("un dato statistico che resta statistico") della compliance esterno al sistema tributario, termine che, come detto, era fin lì mancato ad amministrazione e studiosi. Una volta determinato esso avrebbe dovuto essere "posto a raffronto col contingente ... fiscale, risultante dalla somma degli imponibili accertati individualmente" allo scopo "di mettere in evidenza l'esistenza o meno di un'evasione fiscale" e quindi di "impartire direttive di maggiore o minore severità fiscale agli organi capillari dell'accertamento delle imposte".

Thaon non si limitò a progettare il sistema: la predisposizione di indici del reddito nazionale per il periodo 1928-1938<sup>5</sup> e l'emanazione della circolare 1300 del 1° febbraio 1938 rivelano che almeno un tentativo di attuazione fu fatto. Non a caso, già dal 1936 era prevista, da parte degli ispettorati compartimentali, la raccolta di dati, da inviare all'amministrazione centrale, "relativi all'ammontare presuntivo annuo del reddito globale attribuibile alle grandi categorie di attività produttive operanti nella propria circoscrizione"<sup>6</sup>.

Il contingente di studio permette di unificare le iniziative di Thaon: anagrafe e domicilio avrebbero dovuto consentire di conoscere l'imponibile effettivo del singolo contribuente e di categorie e quindi il "contingente fiscale"; l'ufficio di coordinamento tributario avrebbe dovuto cooperare a predisporre il contingente di studio; gli ispettorati compartimentali, facendo il confronto fra le due grandezze, sarebbero stati in grado di indirizzare l'attività degli uffici locali; l'assistenza delle corporazioni nell'elaborare i coefficienti doveva prevenire il contenzioso<sup>7</sup>. La riforma di Thaon rimase in buona parte sulla carta, per le contingenze storiche, per un certo velleitarismo frettoloso<sup>8</sup> e per oggettive carenze materiali dell'amministrazione. Essa però recepì i fattori di crisi gestionale più di quanto non fosse avvenuto nella "stagione dei progetti" di inizio secolo o con la "restaurazione" di de' Stefani ed elaborò soluzioni più pertinenti rispetto a tali fattori. L'amministrazione concreta era al centro degli interventi e la collaborazione cercata dei contribuenti confermava "a rovescio" l'idea che su questi ultimi riposasse una parte della responsabilità del mancato funzionamento del sistema<sup>9</sup>. Che quello di Thaon fosse un progetto animato da serie intenzioni lo testimoniano una realizzazione e due progetti.

*La prima fu quella, già citata, dell'IGE (1940): con essa venne creato un moderno tributo sugli scambi la cui base imponibile era connessa in alcuni casi con quella della RM<sup>10</sup>, consentendo così, per la*

<sup>1</sup> Un'applicazione si ebbe per l'imposta di fabbricazione sulle fibre tessili, istituita con il RDL 16.1.1936, n. 54.

<sup>2</sup> Si veda, a titolo di esempio, Jauch [1936].

<sup>3</sup> Steve [1997], pag. 753.

<sup>4</sup> Questa citazione, come le successive, è tratta da Thaon di Revel [1938], pag. 337 e seguenti, cui si rinvia per una più ampia illustrazione del contingente di studio. Le parti sottolineate sono in corsivo nel testo originario. Thaon di Revel [1940].

<sup>5</sup> Art. 9, L. n. 1639/1936.

<sup>6</sup> Su tutto ancora Thaon di Revel [1938].

<sup>7</sup> Si vedano le critiche sull'imperfezione tecnica delle norme, l'eterogeneità dei contenuti e le incongruenze formulate in Pugliese [1937].

<sup>8</sup> "Quell'evasione e quelle sperequazioni vennero infatti da più parti prospettate come frutto e conseguenza del prevalere degli egoismi individuali sugli interessi generali dello Stato" (La Rosa [1981], pag. 564).

<sup>9</sup> Einaudi e Répaci [1954], pag. 350. Essi sottolineano la similitudine nei metodi di accertamento della RM, da un lato, e dell'IGE riscossa con il metodo dell'abbonamento, dall'altro, nonché la connessione fra le basi imponibili (rispettivamente, reddito netto e "reddito lordo", cioè il volume d'affari); il metodo

*prima volta nella storia tributaria italiana, incroci nei controlli sulle due principali imposte del sistema<sup>1</sup>. I progetti furono il codice tributario e la revisione dell'imposta complementare. Il codice, che costituisce una prima comparsa della tesi "legistica", condusse nel 1942 ad una bozza di "norme generali del diritto tributario"<sup>2</sup>. La seconda si concretizzò in una proposta giudicata ex post "un netto progresso sia per la corretta soluzione di problemi tecnici, sia per il deciso impegno nel controllo dell'evasione"<sup>3</sup> e corredata di giuramento da parte del contribuente sulla dichiarazione.*

Appare significativo che, tra i tecnici chiamati – senza pregiudizi politici – a collaborare a queste tre iniziative, si ritrovi un futuro ministro delle finanze: Ezio Vanoni. Toccò a quest'ultimo tentare di ripercorrere, sia pure con spirito diverso, alcune delle strade appena intraprese o indicate da Thaon.

### 3.4 Da Vanoni al varo della riforma tributaria (1948 – 1972/73)

Nel secondo dopoguerra, in un contesto tributario nuovamente appesantito da "bardature" belliche, il problema della *compliance* tributaria fu incluso in quello di una più generale revisione del sistema. Gli studi iniziarono nel 1946 con il lavoro della commissione Finanze dell'Assemblea costituente, ma si svolsero anche nella commissione di studio istituita da Pella nel 1947. Da essi derivarono numerosi saggi, a firma di Cosciani, Scoca, Visentini, D'Albergo e A.D. Giannini. Un ruolo centrale in tutta questa attività fu svolto da Vanoni: si può dire che lo studioso del periodo 1946-1948 (estensore della relazione per l'Assemblea e presidente della commissione) indicò la strada al ministro del periodo 1948-1954.

Le analisi svolte portarono definitivamente in primo piano la spiegazione "amministrativa": il miglioramento degli uffici era *"l'aspirazione più diffusa tra gli studiosi e i pratici"*<sup>4</sup>. Per Cosciani era *"necessario che i funzionari [venissero] meglio addestrati tecnicamente ... così da considerare il contribuente non solo una pratica burocratica"* e da riuscire *"a comprendere la realtà effettiva, non illusoria, dei contribuenti"*<sup>5</sup>. Per Visentini *"[l]a riorganizzazione della Amministrazione dovrà essere il vero fulcro della riforma tributaria; dalla preparazione dei funzionari alla migliore distribuzione del lavoro, alla creazione di nuovi servizi indispensabili in un congegno tributario moderno"*<sup>6</sup>. Steve rilevava come *"opinione assai diffusa che le manchevolezze attuali non siano da imputare alle leggi, ma all'amministrazione"*<sup>7</sup>. Notava Vanoni, che per l'apparato esistente, caratterizzato da *"scarsa organizzazione"*, era inevitabile continuare, come in passato, ad utilizzare *"elementi indiziari della situazione del contribuente"*, trasformando l'accertamento in una *"giostra del saracino"*<sup>8</sup>.

Si è visto come le riforme degli anni venti non avessero in realtà ovviato ai problemi sorti all'interno

---

dell'abbonamento, dapprima limitato, si estese a partire dal 1944, fino ad abbracciare buona parte dei piccoli imprenditori, degli artigiani e dei professionisti.

<sup>1</sup> In precedenza, "incroci" sono attestati solo tra imposte di fabbricazione (inclusa, fra esse, la tassa sul macinato) e dazi di consumo, da una parte, e i redditi delle imprese produttrici di tali beni, dall'altra (Finanze [1876]); è immaginabile che l'introduzione della tassa sugli scambi nel 1923 e i poteri di controllo su di essa riconosciuti alla Guardia di finanza nell'ambito dei compiti di PTI (SPT [2001], pag. 80) abbiano consentito un'intensificazione di tale tipo di verifiche.

<sup>2</sup> Braccini [1999].

<sup>3</sup> Steve [1997], pag. 756. Dal rapporto redatto nell'ambito dell'Istituto di finanza corporativa (Archivio storico della Banca d'Italia, Studi, prat. 306, fasc. 4, *passim*) si evincono, ad esempio, l'intenzione di fare dell'imposta complementare l'unico prelievo sui redditi (adottando per tutti i cespiti il reddito effettivo), di assoggettare ad essa anche i dividendi (trasformando, transitoriamente, la "cedolare" in acconto) e di estendere la tassazione alla fonte. Si discute altresì della tassazione delle plusvalenze patrimoniali, che sfuggivano alla RM, e degli interessi sui titoli di stato, nonché di una completa riforma dell'imposizione sulle società.

<sup>4</sup> Costituente [1946], vol. I-Relazione, pag. 258.

<sup>5</sup> Cosciani [1948], pag. 713.

<sup>6</sup> Visentini [1948], pag. 727-728.

<sup>7</sup> Steve [1947], pag. 141.

<sup>8</sup> Vanoni [1977], pag. 226-227.

della pubblica amministrazione, ma li avessero coperti con un velo di autoritarismo e irregimentazione. In più, le successive politiche di riduzione degli stipendi e di blocco delle assunzioni, determinarono probabilmente una caduta delle motivazioni dell'apparato e sicuramente un invecchiamento dell'organico<sup>1</sup>, ai quali si pose parziale rimedio con assunzioni nella seconda metà degli anni trenta. Le stesse riforme di Thaon crearono una certa confusione a livello periferico, dove gli ispettorati si sovrapposero in modo non chiaro alle intendenze ed una nuova e rilevante imposta come l'IGE fu presa in carico per lo più dagli uffici del registro. Influiro anche le precarie condizioni in cui la macchina amministrativa uscì dalla guerra: essa riprese a funzionare solo con molta incertezza tra il 1946 e il 1947, con numeroso personale non di ruolo dal rendimento modesto e con ancor maggiore carenza di mezzi<sup>2</sup>. La stessa Guardia di finanza fu assorbita fino al 1947 da compiti di polizia economica<sup>3</sup>.

A tale spiegazione si affiancò una nuova versione della tesi “quantitativa”, originata dalla consapevolezza dell'importanza dell'erosione fiscale. Il tema era già stato intravisto alla vigilia della guerra, quando si parlava di “vaste zone morte sulle quali la Finanza non può fare alcun assegnamento”<sup>4</sup>, e focalizzato nei lavori dell'Assemblea costituente<sup>5</sup>. Nel rivolgersi al Parlamento nel 1949<sup>6</sup>, Vanoni sottolineò l'incontrollata crescita delle agevolazioni: “Spesse volte ho la sensazione che una esenzione, in questo nostro beato paese, ... non si rifiuti a nessuno”. Si trattava non solo di un problema di diminuzione del gettito, ma anche di una fonte di sperequazione tale da indurre Vanoni, a fronte delle richieste di colleghi ministri e parlamentari, a negare validità agli incentivi fiscali persino come strumento di finanza produttivistica: “Io vi dico che primo canone della finanza produttivistica è un'imposizione generale, senza eccezioni, che metta tutti produttori di fronte alle stesse probabilità, di fronte agli stessi doveri”. E Cosciani, l'anno dopo, definiva la questione come la “vera piaga del nostro sistema”<sup>7</sup>.

Il sistema agevolativo era l'esito di un processo iniziato quasi subito dopo l'unificazione. Aveva fatto da battistrada l'imposta sui fabbricati, che aveva il pregio di prestarsi ad un utilizzo plurimo: esentando i fabbricati rurali, permetteva, con l'assimilazione ad essi di immobili di fatto urbani, di aiutare l'agricoltura, in particolare i nuovi insediamenti nelle zone di bonifica; colpendo, fino al 1923, gli opifici industriali, si prestò, mediante esenzioni, ad incentivi per le imprese<sup>8</sup>. Con il tempo divennero però dominanti le agevolazioni per l'edilizia abitativa: iniziate con le leggi di risanamento urbano dell'ottocento<sup>9</sup>, proseguirono a inizio novecento con interventi settoriali. Nel primo e secondo dopoguerra gli incentivi si ampliarono, con esenzioni temporanee, quasi regolarmente rinnovate o prorogate<sup>10</sup>.

Anche l'imposta sui terreni conobbe, in parallelo, un numero crescente di sgravi, strutturati per com-

<sup>1</sup> Salvati [1992], pag. 55.

<sup>2</sup> Sanna [2003], pag. 73. Si deve ricordare che durante i 19 mesi della RSI l'amministrazione centrale si sdoppiò: parte degli uffici, rinforzati da avventizi ed elementi dell'amministrazione periferica, si trasferì a Brescia e a Milano, mentre ad un nucleo di 600 dipendenti fu consentito di restare a Roma (Lazzeri [1998], pag. 149). Dopo il 25 aprile fu necessario istituire un apposito commissariato per la liquidazione degli uffici ministeriali situati nel Nord (Archivio di stato di Milano, Corte d'assise straordinaria, fasc. 52).

<sup>3</sup> SPT [2001], pag. 219.

<sup>4</sup> Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei fasci e delle corporazioni, Assemblea, Discussioni, XXX – I legislatura, seduta del 23 maggio 1939, pag. 331.

<sup>5</sup> Costituente [1946], vol. I-Relazione, pag. 255-257.

<sup>6</sup> Resoconti parlamentari – Repubblica, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, I legislatura, seduta pomeridiana del 5 luglio 1949, pag. 9926.

<sup>7</sup> Cosciani [1950], pag. 32.

<sup>8</sup> Tra i provvedimenti di tal genere si possono ricordare le leggi per la Basilicata (L. 31.3.1904, n. 104), Napoli (L. 8.7.1904, n. 351), nonché quella per il Mezzogiorno e le isole (L. 15.7.1906, n. 283). Le agevolazioni in questione furono riprese anche dalle prime leggi per le zone industriali fino all'assoggettamento degli opifici alla RM.

<sup>9</sup> Si tratta dei provvedimenti per Palermo (L. 15.8.1867, n. 3855), Napoli (L. 15.1.1885, n. 2892) e Torino (L. 15.4.1886, n. 3793).

<sup>10</sup> Tra i beneficiari immobili popolari, immobili destinati ad abitazioni non di lusso, case per ferrovieri, postelegrafonici, impiegati dello stato e operai, case economiche, case e opifici danneggiati da eventi bellici, negozi, uffici, autorimesse, alberghi, rifugi alpini, stabilimenti idrotermali, impianti idroelettrici (Pugliese [1938], pag. 760, aggiornato da Uckmar [1960], pag. 1102 e 1103, e integrato da Cordaro [1960]).

parti (olivo, vite, alberi da frutta, ecc.), per aree (bonifiche, rimboschimenti, zone montane) o per soggetti (famiglie numerose)<sup>1</sup>. Il gettito delle due imposte fondiari fu quindi assottigliato dalle agevolazioni, oltre che dal meccanismo di revisione dei redditi e degli estimi (come si è visto, non operante per i fabbricati o operante contro il fisco per i terreni) e all'obsolescenza (descrittiva e valutativa) dei catasti; di questi, quello dei terreni fu completato nel 1956<sup>2</sup>, alla vigilia di un cambiamento epocale per l'agricoltura italiana<sup>3</sup>, mentre quello dei fabbricati urbani (basato, peraltro, sui redditi del triennio 1937-1939) entrò in funzione nel 1962<sup>4</sup>, quando il paese sperimentava un boom di costruzioni<sup>5</sup>.

I provvedimenti di inizio novecento contenevano anche facilitazioni per la RM, che erano ritenute responsabili di un'inusitata diminuzione dell'imponibile delle imprese<sup>6</sup>. L'esplosione, per questa imposta, avvenne però nel primo dopoguerra e nel ventennio fascista: oltre a prorogare fino al 1936 la legge giolittiana per Napoli e per il Sud<sup>7</sup> e a rinnovare quella per Roma del 1917, furono varate le disposizioni di incentivazione per le zone industriali. Se ne giovarono, in diversa misura, Genova, Trieste, Fiume, Livorno, Pola, Bolzano, Ferrara, Massa (allora Apuania), Palermo, Verona e ancora Roma. Protagonista fu soprattutto Venezia: Porto Marghera si sarebbe rivelato "una gigantesca evasione fiscale"<sup>8</sup>.

Un ruolo per nulla secondario svolse l'imposizione sugli scambi. Le prime forme di sostegno fiscale, di epoca liberale, si erano incardinate sui dazi doganali e sulle imposte di fabbricazione; e i dazi di consumo costituivano anche un efficace strumento di "protezionismo comunale" (in particolare per produzioni ritenute tipiche), con vere e proprie procedure di restituzione delle somme pagate che tenevano indenni i produttori "esportatori" di prodotti finiti dai dazi pagati sulle materie prime "importate" nel territorio comunale<sup>9</sup>. Con l'affermarsi della tassa di scambio, il sistema di aiuti divenne più ampio e diversificato e sarà lasciato in eredità all'IGE.

Infine, la più classica delle erosioni: l'esenzione degli interessi sui titoli pubblici. Iniziata con l' "omnibus" di Sonnino nel 1894, fu estesa nel 1895 a tutti i buoni del tesoro e confermata per i titoli emessi con la conversione del 1906. Da quel momento le successive emissioni furono accompagnate dalla clausola di esenzione fino alla pressoché completa sostituzione del debito pubblico in circolazione. Infine, una norma del 1963<sup>10</sup> la fece diventare regola generale per le imposte dirette reali, di successione e di registro.

Infine, fu esposta in modo organico quella che si è qui definita la tesi "legistica". Riecheggiando ancora una volta le conclusioni dei lavori dell'Assemblea costituente<sup>11</sup>, Visentini riconduceva la stessa disorganizzazione amministrativa "a cattiva legislazione, alle molte imposte arbitrarie di difficilissimo accertamento e di scarso rendimento, all'accavallarsi continuo di nuove leggi e di nuovi tributi". Cosciani, parlando di "irrazionalità formale del sistema", sottolineava come l'assenza di limiti all'attività del legislatore avesse generato una sovrabbondanza di norme, frettolosamente emanate e non sufficientemente ponderate, spesso aventi ad oggetto aspetti amministrativi; ne derivava "una confusione legislativa sorprendente", tale "da ridurre il numero di persone in grado di conoscere il sistema tributario nel suo complesso, a pochi specialisti". Le soluzioni proposte erano la riduzione del numero dei tributi, la

<sup>1</sup> Tesoro [1940], pag. 135-138.

<sup>2</sup> In realtà tutt'oggi si continuano ad eseguire residui rilievi in alcuni comuni.

<sup>3</sup> Barberis [1999], in particolare pag. 491 e seguenti.

<sup>4</sup> DM 4.12.1961.

<sup>5</sup> Il numero di case passò dalle 73.400 del 1950 alle 273.500 del 1957 per arrivare alle 450.000 del 1964 (Rochat e altri [1980], pag. 17).

<sup>6</sup> Finanze [1874-1915], anno 1910/11, pag. 77, e 1911/12, pag. 83.

<sup>7</sup> Alcune agevolazioni furono protratte fino agli settanta (Petri [1990], pag. 312).

<sup>8</sup> Petri [1990], pag. 70, cui si rinvia per approfondimenti sulla materia; per il periodo successivo alla seconda guerra mondiale si veda Salimbeni [1974]. Giova ricordare che a firmare, in qualità di ministro delle finanze, il provvedimento per Venezia fu Giuseppe Volpi, che era il principale promotore dell'iniziativa; lo stesso Volpi ostacolò analoghe agevolazioni per il porto di Livorno.

<sup>9</sup> Moricola [1995], pag. 276 e seguenti.

<sup>10</sup> Si tratta dell'articolo 85 del DPR 14.2.1963, n. 1343 (testo unico delle leggi sul debito pubblico).

<sup>11</sup> Costituente [1946], vol. I-Relazione, pag. 258-259; si tenga in particolare a mente il suggerimento di "fronteggiare gli eventuali maggiori fabbisogni piuttosto con la manovra delle aliquote delle imposte esistenti che con la creazione di nuove imposte" e lo si confronti con l'evoluzione del sistema dopo Vanoni, descritta più oltre.

regolamentazione unitaria di aspetti procedurali comuni a più prelievi, la redazione di testi unici (in particolare per l'imposizione diretta) e la predisposizione di “*vere e proprie preleggi fiscali*” ottenute “*estraendo dal nostro diritto fiscale ... i principi generali del diritto tributario*”<sup>1</sup>.

Anche in questo caso il problema si era sviluppato nel tempo. Nel periodo liberale era invalso l'uso di ricorrere con una certa frequenza e sistematicità ai testi unici per “bonificare” il sistema normativo. Il metodo era peraltro limitato alle imposte indirette: la RM, ad esempio, ebbe per ottanta anni la sua base nel TU del 1877. Tale (parziale) tradizione era ancora viva all'indomani della prima guerra mondiale, quando il progetto Meda si tradusse in una bozza di “super testo unico” sui redditi di 181 articoli<sup>2</sup> e la riforma de' Stefani diede origine, per le imposte indirette, ad una serie di testi unici, che furono considerati nel loro insieme una sorta di codice<sup>3</sup>. Essa si smarri successivamente per effetto, da un lato, del moltiplicarsi delle normative settoriali agevolative, dall'altro della tendenza del regime fascista a legiferare con decreti. Si è detto dei tentativi di codificazione di Thaon: non solo non giunsero a compimento, ma vennero anzi sommersi dall'adozione di nuove imposte durante la guerra e il dopoguerra.

Le novità nel dibattito sulla *compliance* non si limitarono solo all'aggiunta dei temi delle agevolazioni e del *caos* normativo; ad essere diverso fu anche il tono che esso assunse. Con la nascita della repubblica si accentuò la chiamata in causa del contribuente, ma in direzione diversa rispetto alle versioni “autoritaria” o “corporativa” del fascismo. L'affermazione di un sistema democratico toglieva una giustificazione “politica” alla *non compliance*: di fronte al cittadino non vi era più (o non doveva più esservi) un fisco “di classe”, come qualcuno giudicava essere stato quello passato. La Costituzione del 1948 collegò anzi il dovere di contribuire alle spese pubbliche – ugualmente, in base alla legge, “*in ragione della ... capacità contributiva*” e secondo “*criteri di progressività*”<sup>4</sup> – al dovere di solidarietà: il sistema tributario cessò quindi di essere solo uno strumento di ripartizione del carico impositivo, ispirato al principio di corresponsività-commutatività, e divenne anche mezzo per ridistribuire la ricchezza, finanziando la tutela di diritti sociali e civili<sup>5</sup>.

In tale contesto ideale e istituzionale Vanoni fu portavoce, se non addirittura artefice, di un'importante modifica nella percezione del problema. Pagare le tasse cessò di essere principalmente un problema di leggi o di impiegati, di aliquote o di sanzioni, di patriottismo o di senso civico; nella sua concezione esso era, anche e prima di tutto, un problema morale, di coscienza, in quanto connesso con il dovere di solidarietà sopra menzionato<sup>6</sup>. “*Nel nostro Paese si ha spesso volte la sensazione che l'evasione tributaria sia diventata un metodo di vita, un modo di agire contro il quale l'opinione pubblica non reagisce e che il singolo quasi consideri una forma legittima di difesa contro un'imposizione ch'egli ritiene lesiva della sua sfera d'azione individuale ... l'evasione tributaria assume le caratteristiche di una vera e sostanziale anarchia, di una negazione delle esigenze prime della convivenza sociale ed è appunto per questo che pare insopprimibile l'esigenza di arrivare ad un sistema nel quale non vi siano giustificazioni né morali, né tecniche per l'evasione e che porti alla più aperta condanna, morale prima che giuridica, per l'evasore stesso*”<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Cosciani [1950], pag. 24-25.

<sup>2</sup> Per un commento, Einaudi [1960-1965], vol. 5, pag. 116 e seguenti.

<sup>3</sup> Così erano presentati nel BSLC [1900-1937], anno 1923/24, fascicolo III; si tratta di 15 regi decreti (dal n. 3268 al n. 3281, nonché del n. 3283) tutti datati 30.12.1923.

<sup>4</sup> Lo Statuto albertino del 1848 prevedeva, oltre alla riserva di legge (art. 30), solo l'obbligo, da parte dei “regnicoli”, di contribuire “*indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato*” (art. 25); peraltro, il termine “proporzione” non precluse l'adozione di saggi d'imposta progressivi (successioni, complementare e, durante la prima guerra mondiale, anche imposte sui redditi).

<sup>5</sup> Gallo [2007], pag. 26 e, più estesamente, pag. 68 e seguenti.

<sup>6</sup> Si veda quanto scritto da De Mita sul Sole 24ore del 3 agosto 2006 e ancora prima in De Mita [2000], pag. 189-191.

<sup>7</sup> Resoconti parlamentari – Repubblica, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, I legislatura, seduta del 21 ottobre 1948, pag. 3744.

Il passaggio dall'analisi del problema alle soluzioni risentì di queste osservazioni. Come Thaon, Vanoni, scelse un approccio multiplo, un *mix* di soluzioni fra quelle possibili, dando però la preferenza a quella "amministrativa", in entrambe le sue varianti, "organizzativa" e "procedurale". L'aver fatto della *compliance* tributaria una questione di coscienza del contribuente lo indusse a ricercare la collaborazione di quest'ultimo, come aveva fatto il suo predecessore. A differenza di Thaon, però, Vanoni non si affidò ad accordi tecnico-economici e, quindi, alle organizzazioni di categoria come rappresentanti dei "produttori", ma al senso di "cittadinanza democratica" della nuova repubblica, al reciproco riconoscimento di correttezza e buona fede tra fisco e contribuente e, quindi, al singolo cittadino. La differenza rispetto al passato fu anche nelle modalità di attuazione prescelte. Consapevole di quanto un certo velleitarismo ed una certa approssimazione giuridica avessero nuociuto ai tentativi di Thaon, Vanoni scartò l'idea di una riforma generale e optò per un approccio graduale.

*Interventi "amministrativi" volti a modificare il modus operandi del fisco erano già stati effettuati negli anni immediatamente seguenti al secondo dopoguerra. Tali furono l'istituzione dei consigli tributari comunali, la creazione di un ruolo di verificatori contabili per gli "enti collettivi" tassati in base al bilancio e la sostituzione delle commissioni tributarie di primo grado con "comitati" elettivi<sup>1</sup>; venne altresì ribadito l'obbligo della dichiarazione (unica) dei redditi<sup>2</sup>. I consigli tributari erano incaricati di tenere l'elenco dei contribuenti, fornire elementi di fatto all'amministrazione e denunciare cifre concordate ritenute insufficienti, ma furono formati ed operarono solo in alcune città, cadendo poi in desuetudine; nessuna attuazione ebbero i verificatori contabili, i comitati e le norme sulla dichiarazione. Tutte le misure si aggiunsero così ad altre "incompiute" degli anni trenta, come il domicilio fiscale e l'anagrafe tributaria.*

*Le modifiche amministrative di Vanoni furono incardinate sull'obbligo della dichiarazione unica annuale dei redditi, sancito, una volta per tutte, con la legge del 1951<sup>3</sup>. Essa doveva diventare per il cittadino un documento in cui riportare il reddito "vero", effettivo; simmetricamente per l'amministrazione significava assumere la dichiarazione come punto di partenza, fino a prova contraria, di verifiche ponderate e (in base ad una legge del 1956<sup>4</sup>) analiticamente motivate, effettuate mediante il confronto con il contribuente e basate su dati concreti e non su impressioni soggettive. Ciò significava abbandonare quel sistema di accertamento che suddivideva rigidamente i contribuenti in base alle modalità di determinazione del reddito (analitico, analitico-induttivo e sintetico) e per ogni gruppo applicava meccanicamente determinati criteri di stima dell'imponibile.*

*Dall'obbligo di dichiarazione conseguirono alcune ricadute organizzative in tema di poteri di verifica, di assetto degli uffici e di preparazione dei funzionari: al tradizionale invito a comparire rivolto al contribuente furono aggiunti i questionari e nuovi poteri di accesso ai locali; si tentò di meccanizzare l'amministrazione con i nuovi centri meccanografici IGE; si vararono di corsi professionali e di formazione (sfociati, nel 1957, nella costituzione dell'attuale Scuola superiore di economia e finanza, che porta il nome di Vanoni). E vi fu persino l'attenzione ad alcuni aspetti marginali (ma ritenuti da Vanoni solo apparentemente tali), dai provvedimenti per le case degli impiegati fino all'acquisto di aspirapolvere per gli uffici.*

*Il problema della complessità formale del sistema non trovò come soluzione la codificazione, nonostante in questo senso fossero state date indicazioni anche in sede di Assemblea costituente<sup>5</sup>. Ci si orientò invece a rinnovare la tradizione dei testi unici per alcune imposte indirette (tasse automobilistiche, concessioni governative, bollo e pubblicità<sup>6</sup>), testi predisposti negli anni di Vanoni. Costituì invece un lascito postumo il più importante fra essi, quello delle imposte dirette (TUID), promulgato nel 1958<sup>7</sup>. Con esso arrivò un ulteriore strumento "amministrativo": l'istituzione della ritenuta d'acconto sui redditi dei lavoratori autonomi.*

*Nell'azione riformatrice le soluzioni predilette in passato ("quantitativa" e "strutturale") ebbero un*

<sup>1</sup> Tutte le misure erano contenute nel D.Lgs.Lgt. 8.3.1945, n. 77.

<sup>2</sup> D.Lgs.Lgt. 24.8.1945, n. 585.

<sup>3</sup> Legge 11.1.1951, n. 25.

<sup>4</sup> L. 5.1.1956, n. 1.

<sup>5</sup> Costituente [1946], vol. I-Relazione, pag. 23

<sup>6</sup> Rispettivamente: DPR 5.2.1953, n. 39; DPR 20.3.1953, n. 112; DPR 25.6.1953, n. 492; DPR 24.6.1954, n. 324.

<sup>7</sup> DPR 29.1.1958, n. 645.

ruolo meno evidente. Quella “quantitativa decrementale” fu collegata allo sforzo di ristabilire un clima di fiducia; solo in presenza di quest’ultimo, con redditi dichiarati ed accertati “veri” sarebbe stato possibile procedere ad un’equa ripartizione dei carichi tributari fra i soggetti e quindi ad una riduzione degli stessi. Come prova di buona volontà dell’amministrazione di fronte alla disponibilità mostrata dai cittadini con la prima dichiarazione dei redditi venne intrapresa subito una riduzione: nel 1951 fu rivista la curva dell’imposta complementare<sup>1</sup>. Nel 1952, furono diminuite anche le aliquote della RM per imprenditori e professionisti e innalzati i minimi esenti per tutti<sup>2</sup>.

La via “strutturale” di riforma delle imposte si sostanziò in due provvedimenti: il primo fu l’introduzione, nel 1953<sup>3</sup>, dell’imposta sulle società (nonché sulle obbligazioni), che poteva anche essere concepita come una remora alla proliferazione di società e alla creazione di riserve occulte. La sua ragione principale fu però colpire soggetti passivi ritenuti dotati di capacità contributiva propria, dando al sistema una sua qualcerta simmetria: i soggetti persone fisiche erano colpiti dalla RM e dalla complementare, le persone giuridiche dalla RM e dall’imposta sulle società<sup>4</sup>. Il secondo fu la già citata legge del 1956, che integrò quella del 1951 e con la quale si regolarono quei procedimenti valutativi dei beni d’impresa che avevano un notevole ruolo nella sparizione degli utili societari<sup>5</sup>; scelte tecniche, quindi, volte a risolvere problemi specifici e sempre più complessi.

Non poche di queste misure sopravvissero a Vanoni. Ciò che, a partire dalla seconda metà degli anni cinquanta venne meno fu il cuore della politica di Vanoni, quel collegamento fra tre obiettivi: un modo di lavorare degli uffici più efficiente e meno burocratico, un diverso rapporto dell’amministrazione con i contribuenti per sollecitarne la fedeltà spontanea e una riduzione della pressione fiscale quale premio per tale fedeltà. La politica tributaria del dopo Vanoni rovesciò tale impostazione, abbandonando tutti e tre gli scopi.

A compromettere la riforma di Vanoni fu in primo luogo la mancata riforma dell’amministrazione. Poco o nulla cambiò nell’organizzazione degli uffici, nelle dotazioni di strumenti materiali (nella meccanizzazione *in primis*) – ancora più insufficienti di fronte ad accertamenti divenuti, nel campo delle dirette, annuali – e nelle retribuzioni sempre meno competitive rispetto ad un’economia che compensava sempre più lautamente i consulenti tributari privati. Si tratta di un quadro, per certi versi persino drammatico, portato a conoscenza della pubblica opinione da un’inchiesta giornalistica nel 1962<sup>6</sup>. Essa filtra anche da un’opera letteraria: ne *Il meridionale di Vigevano* il protagonista, un funzionario dell’ufficio delle imposte, è temuto e usato dai contribuenti (dopo tutto lavora per “l’ufficio degli uffici”<sup>7</sup>), ma, al tempo stesso, umiliato economicamente quale impiegato pubblico persino dal paragone con gli operai delle fabbriche di scarpe.

Ne conseguì che anche l’atteggiamento dell’amministrazione finanziaria rimase improntato alla diffidenza nei confronti del contribuente. Il sistema del dialogo fisco-contribuente fu tralasciato e si rimase ancorati al formalismo, alla “liturgia” dei metodi di accertamento; gli uffici giunsero persino ad ammettere la presentazione di dichiarazioni “sintetiche” non previste dalla legge<sup>8</sup>. Il contenzioso rimase così la norma, almeno per i contribuenti più rilevanti<sup>9</sup>, e gli importi finali continuarono così a scaturire dai mercanteggiamenti in sede di concordato (ora

---

<sup>1</sup> DPR 8.2.1951, n. 51.

<sup>2</sup> L. 21.5.1952, n. 477.

<sup>3</sup> L. 6.8.1953, n. 603.

<sup>4</sup> Si veda l’opinione di Cosciani citata in Campa [1985], pag. 175.

<sup>5</sup> Si vedano i 17 modi di eludere il fisco da parte delle società mediante riserve occulte esposti ai funzionari del fisco da Giannetta e altri [1955], pag. 248-265, durante il corso di formazione tenuto nel 1953/54, e le critiche alla nuova imposta societaria espresse da Forte [1954].

<sup>6</sup> Il Giorno, 4, 5, 6, 10, 11, 18 e 22 marzo 1962.

<sup>7</sup> Mastronardi [1994], pag. 368.

<sup>8</sup> La Rosa [1978].

<sup>9</sup> Gli elenchi dei contribuenti pubblicati negli anni sessanta mostrano che gli accertamenti contestati erano la maggioranza. A titolo di esempio, si prendano i circa 4.000 contribuenti persone fisiche (con redditi non inferiori a 5 milioni) elencati per il comune di Torino ai fini dell’imposta complementare e/o dell’imposta di ricchezza mobile per il 1959: cinque anni dopo gli accertamenti erano diventati definitivi solo in un quarto dei casi (Finanze [1960-1967], elenchi pubblicati nel 1964, vol. 1, pag. 158-232).



espressamente regolamentato dalla legge), nonostante il ricorso ai primi studi di settore<sup>1</sup>.

Il risultato ultimo fu che la politica tributaria fu improntata soprattutto alla soluzione “quantitativa incrementale”.

*A partire dal 1959 il fisco cominciò a rimangiarsi le promesse in tema di aliquote. Le aliquote della RM per redditi di capitale, di impresa e di lavoro autonomo furono aumentate tre volte (1959, 1962 e 1965<sup>2</sup>) e quelle della complementare una (1962<sup>3</sup>), accentuando la progressività di entrambi i prelievi<sup>4</sup>. Anche l'IGE ordinaria fu aumentata dal 3% al 3,3%<sup>5</sup>. Oltre agli aumenti espliciti vi furono poi quelli indiretti, mediante nuove imposte, come quelle sulle aree fabbricabili (1963) e sui fabbricati di lusso (1964)<sup>6</sup>.*

*Particolarmente prediletta fu l'applicazione di addizionali: quella istituita nel 1938 a favore degli Enti comunali di assistenza (ECA), già aumentata a vantaggio del solo erario nel 1946, fu incrementata transitoriamente nel 1952 e in modo stabile nel 1961, estendendola ad altre imposte<sup>7</sup>. Ad essa si aggiunsero nel 1955 l'addizionale per la Calabria e nel 1966 quella pro-alluvionati ed entrambe furono prorogate fino alla riforma tributaria<sup>8</sup>; ECA e pro-alluvionati furono rese persino progressive<sup>9</sup>. Un'addizionale specifica per l'IGE, pari al 20% dell'imposta, fu applicata a partire dal 1964<sup>10</sup> ed una seconda, di un punto percentuale, fu calcolata sulla complementare nel triennio 1965-67; altre ancora riguardarono imposte di fabbricazione, di consumo e sugli spettacoli.*

*Alle soluzioni incrementali appartiene anche la vicenda della “cedolare” sui dividendi. Nonostante nel 1942<sup>11</sup> fosse stata introdotta la nominatività obbligatoria dei titoli azionari e istituito lo schedario di questi ultimi, l'imposta complementare sui dividendi era sistematicamente elusa con pratiche come i riporti prorogati e le false intestazioni<sup>12</sup>. Per ovviare a tale situazione dal 1963 in poi fu adottata una ritenuta, dapprima solo d'acconto, poi nel 1964 d'imposta (sia pure su base opzionale) e dal 1967 di nuovo d'acconto<sup>13</sup>.*

Alle condizioni e all'attività dell'amministrazione la pubblica opinione poteva giustapporre, come si è visto, i dati delle dichiarazioni desumibili dalla pubblicazione degli elenchi dei contribuenti<sup>14</sup>. Si confermò anche il fenomeno delle esenzioni e agevolazioni<sup>15</sup> e aumentò

<sup>1</sup> Si trattava di studi su ricavi e costi di vari settori industriali e professionali, predisposti da conferenze degli ispettori compartimentali e resi pubblici dall'amministrazione.

<sup>2</sup> Rispettivamente, L. 27.5.1959, n. 357, L. 18.4.1962, n. 206, e L. 3.11.1964, n. 1190; quest'ultimo provvedimento introdusse anche l'addizionale alla complementare e modificò la cedolare sui dividendi, come precisato più oltre.

<sup>3</sup> L. 18.4.1962, n. 209.

<sup>4</sup> La RM, benché fosse un tributo reale, era stata trasformata in progressiva nel 1952, ma con due sole aliquote (4% e 8% per tutti i redditi da lavoro e 9% e 18% per quelli d'impresa); nel 1965 le aliquote erano diventate 6 per i redditi d'impresa (massimo: 25%) e 5 per quelli di lavoro autonomo (massimo: 15%). Rimase sempre proporzionale il prelievo sui redditi di capitale, salito, nello stesso arco di tempo, dal 22% al 27%.

<sup>5</sup> L. 16.12.1959, n. 1070.

<sup>6</sup> Rispettivamente, L. 5.3.1963, n. 249 e L. 21.10.1964, n. 1012.

<sup>7</sup> Si tratta, nell'ordine, del RDL 30.11.1937, n. 2145, convertito nella L. 28.4.1938, n. 614, del D.Lgs.Lgt. 18.2.1946, n. 100 e delle leggi 2.1.1952, n. 1, e 10.12.1960, n. 1346.

<sup>8</sup> Nell'ordine, L. 26.12.1955, n. 1177 e DL 18.11.1966, n. 976, convertito nella L. 23.12.1966, n. 1142. Le proroghe furono disposte, rispettivamente, con la L. 19.5.1967, n. 356, e con il DL 11.12.1967, n. 1132, convertito nella L. 7.2.1968, n. 27.

<sup>9</sup> L. 28.10.1970, n. 801.

<sup>10</sup> L. 15.11.1964, n. 1162.

<sup>11</sup> RDL 25.10.1941, n. 1148 e RD 29.3.1942, n. 239

<sup>12</sup> Giannetta e altri [1955], pag. 238-239.

<sup>13</sup> I provvedimenti sono la L. 29.12.1962, n. 1745, il DL 23.2.1964, n. 27 (convertito nella L. 12.4.1964, n. 191), e il DL 21.2.1967, n. 22 (convertito nella L. 21.4.1967, n. 209). Per una ricostruzione più articolata, Ricotti e Sanelli [2006], pag. 380-381.

<sup>14</sup> L'abitudine dei giornali di rendere pubblici i ruoli d'imposta dei contribuenti, soffermandosi sui più facoltosi o sui più noti, può essere facilmente verificata aprendo quasi a caso i giornali dell'epoca (si veda, ad esempio, il Corriere della Sera del 26 giugno, pag. 2, e del 2 luglio 1958, pag. 2).

<sup>15</sup> In base all'Index legislativo nelle prime cinque legislature repubblicane (1948-1972) furono approvate almeno 144 proposte di legge aventi come oggetto principale sgravi tributari, delle quali 68 nella sola III legislatura (1958-1963) e 35 nella IV (1963-1968).

il grado di complessità formale del sistema. I mali diagnosticati restarono intatti e saranno ritrovati dalla commissione incaricata di studiare la riforma tributaria<sup>1</sup>.

A questi aspetti si aggiunse, in quegli anni, anche una maggiore articolazione del fenomeno dell'elusione. Le società completarono la trasformazione da soggetti *compliant* a strumenti di pianificazione tributaria (se non di vera e propria evasione), strutturandosi in catene il cui termine si collocava sempre più di frequente in paesi esteri, come il principato di Monaco o il Liechtenstein<sup>2</sup>; l'internazionalizzazione del fisco costituì il volto tributario del processo di apertura all'estero del nostro paese nel periodo del miracolo economico. Con esso si intersecarono, a partire dal 1962/63 e nel decennio successivo, i movimenti clandestini di capitale verso l'estero, in particolare proprio verso la Svizzera e il Liechtenstein. Rilevati nelle relazioni della Banca d'Italia di quegli anni, essi furono ricondotti "*prevalentemente ai fattori fiscali e istituzionali*", tra i quali si segnalava soprattutto l'adozione dell'imposta cedolare e le sue successive modifiche<sup>3</sup>. Anni dopo, Guido Carli avrebbe sintetizzato in modo più esplicito le vicende di quegli anni: "*Le fughe di capitali andarono sempre più di pari passo con l'evasione tributaria*"<sup>4</sup>. Nessuno dei due fenomeni costituiva, peraltro, una novità assoluta per il contribuente italiano.

*Sin dal 1909 Einaudi metteva in guardia contro accertamenti troppo invadenti, sottolineando che la Svizzera sarebbe stato "il terzo che si allieterà della lotta ingaggiata tra fisco e contribuenti italiani"; Il risultato sarebbe stato "la creazione di paesi contrabbandieri esercitanti l'industria lucrosa di difensori dei grossi capitalisti contro le velleità persecutrici dei paesi circonvicini"; Belgio e Svizzera "i due piccoli paesi-tampone ... diventeranno sempre più la mecca del milionario europeo"<sup>5</sup>. Il problema divenne ancora più avvertito e visibile dopo la prima guerra mondiale: a livello nazionale, sempre Einaudi sottolineava come l'abolizione dell'imposta di successione avesse favorito il rientro di capitali italiani dal canton Ticino<sup>6</sup>. Ciò nonostante, il problema dell'evasione fiscale internazionale stentava ad emergere come tale, almeno nell'orizzonte dei legislatori nazionali. La Società delle Nazioni aveva avviato una serie di studi sulla doppia imposizione ed era giunta nel 1928 a redigere progetti di trattati "élaborés principalement pour montrer le moyen d'empêcher cette évasion", ma vide frustrato un suo tentativo del 1936 di introdurre una convenzione multilaterale sullo scambio di informazioni, a causa dell'indifferenza dei paesi, membri e non. Questi, infatti, preferivano lenti adattamenti delle leggi esistenti e si limitavano a prevenire abusi delle norme contenute nei trattati bilaterali<sup>7</sup>.*

### 3.5 Dopo la riforma: rivivere la storia (1972/73 – oggi)

Dal punto di vista della *compliance* la riforma del 1972/73 rileva per tre aspetti: il ridimensionamento del fenomeno delle agevolazioni; la drastica pulizia strutturale e formale apportata, rispettivamente, al numero delle imposte esistenti e alle norme che le regolavano; la generalizzazione degli obblighi contabili (collegati anche all'introduzione di un'imposta fortemente "documentale" come l'IVA). Quest'ultimo punto si poneva in continuità con l'obiettivo, sempre perseguito, di determinare un imponibile effettivo in base a criteri analitici<sup>8</sup>; ne discendeva non solo l'abbandono del concordato, ma anche e soprattutto l'implicita conferma

<sup>1</sup> Cosciani [1964], *passim*.

<sup>2</sup> Il Giorno, 5 marzo 1962.

<sup>3</sup> Banca d'Italia [1895-2008], anno 1969, pag. 190-191. In particolare il passaggio dalla ritenuta d'acconto a quella d'imposta avrebbe ridotto il fenomeno delle intestazioni di azioni a soggetti esteri, mentre quello inverso, avvenuto successivamente, lo avrebbe incentivato (Banca d'Italia [1895-2008], anno 1968, pag. 166).

<sup>4</sup> Carli [1993], pag. 263.

<sup>5</sup> Einaudi [1960-1965], vol. 2, pag. 831-832. La tendenza ad esportare capitali in Svizzera, almeno da parte dei lombardi, risulta essere piuttosto antica: a metà del Settecento, di fronte alla richiesta di nuove imposte, i ricchi "*ricoverarono nei vicini Griggioni e gioie e argenti, e quanto possiedono di più prezioso*" (citato in Capra [1984], pag. 266).

<sup>6</sup> Einaudi [1927], pag. 406.

<sup>7</sup> Société des Nations [1939], pag. 40-41.

<sup>8</sup> Metodi induttivi erano previsti solo in ipotesi circoscritte: mancata indicazione del reddito in dichiarazione; omissioni e false indicazioni così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili le scritture.

che nell'accertamento d'ufficio l'onere della prova ricadeva *in primis* sull'amministrazione. Un quarto aspetto doveva essere la riforma dell'amministrazione, ancora una volta posta come preconditione per il compiuto realizzarsi della riforma; ma, ancora una volta, essa rimase sulla carta, circoscritta ad uno sfoltimento degli uffici periferici<sup>1</sup>.

Anche se nel periodo immediatamente successivo all'entrata in vigore della riforma l'attenzione si concentrò su alcuni "tradimenti" dell'originario disegno (applicazione dell'IVA all'ultimo passaggio, trattamento dei redditi di capitale e fondiari), la responsabilità principale delle difficoltà incontrate fu addossata proprio alla mancata riorganizzazione dell'amministrazione<sup>2</sup>. Si susseguì così, fino alla fine degli anni ottanta, una serie di studi e di commissioni<sup>3</sup>, che, discutendo di assetto degli uffici, trattamento del personale e dotazione di mezzi (in particolare, di attivazione dell'anagrafe tributaria), ripresero le critiche formulate da ultimo nei lavori preparatori della riforma tributaria. Ciò nonostante, all'inizio degli anni novanta il problema dell'amministrazione non era stato ancora effettivamente affrontato<sup>4</sup>.

*Unica innovazione "amministrativa" importante di quei primissimi anni fu, nel 1975, l'estensione dell'autotassazione ai lavoratori autonomi, con la previsione del sistema della delega alle banche per il versamento<sup>5</sup>. Si trattava in quel momento di una necessità, ma in prospettiva storica fu un ulteriore passo verso il progressivo spostamento degli oneri di compliance dall'amministrazione al contribuente e a figure di "intermediari d'imposta"; un fenomeno, come si è visto, già presente per redditi di lavoro e capitale all'inizio di questa storia, affermatosi per le imposte indirette con l'IGE e per tutti redditi con la dichiarazione unica e con l'istituzione della ritenuta d'acconto (vedi par. 3.4), ma destinato ad esplicarsi appieno negli anni novanta (vedi oltre in questo paragrafo).*

Tra la fine degli anni settanta e l'inizio degli anni ottanta l'attenzione, alimentata dai dati medi di gettito di quegli anni, si spostò sulla tematica degli "evasori e tartassati": dei tre "processi di rimozione" dei problemi di finanza pubblica, il recupero di risorse tramite la lotta all'evasione era il preferito<sup>6</sup>. Nel clima di delusione per gli esiti della riforma riemerse con forza la tesi di un "fisco di classe"<sup>7</sup>, della "cattiveria" di certuni contribuenti. La criminalizzazione di questi fu posta all'ordine del giorno da parte di esponenti politici e sindacali; questi ultimi, in particolare, giunsero a proporre le proprie associazioni come organi accertatori in luogo del fisco<sup>8</sup>. Fu questo l'*animus* che accompagnò, a cavallo fra anni settanta e ottanta, la ripresa della via "autoritaria"; ad essa si unirono altre misure di tipo "amministrativo".

*Al primo gruppo di soluzioni è ascrivibile l'eliminazione della pregiudiziale tributaria per i reati penali, avvenuta nel 1982, dopo una vivace discussione<sup>9</sup>, con la legge denominata "manette agli evasori"<sup>10</sup>. Essa costituì il "bastone" minacciato contro gli evasori insieme alla "carota" dell'ennesimo condono e trasformò in delitti numerosi comportamenti anche solo suscettibili di generare evasione fiscale. Il risultato fu però, negli anni successivi, opposto a quello atteso: la congestione delle procure<sup>11</sup>*

<sup>1</sup> Furono soppressi 292 uffici delle imposte dirette e 471 uffici del registro (Russo [1989], pag. 52).

<sup>2</sup> Vitale [1979] per l'Irpef, pag. 20-28, e Gallo [1979] per l'IVA, pag. 97-99, o, ancora per l'IVA, Vitale [1977], pag. 53 e seguenti.

<sup>3</sup> Nota "Visentini" su personale e amministrazione (1975), relazione della commissione "Santalco" (1977/78), programma triennale "Malfatti" (1978), disegno di legge "Reviglio" (1980), relazione "Guarino" (1987), commissione Merolli (1988) (Russo [1989], pag. 160 e seguenti).

<sup>4</sup> Russo [1989] e Lupi [1996]. Tra i tentativi, rivelatisi per lo più insoddisfacenti, si possono citare il Secit (De Mita [2000], pag. 127-128 e 252-254), soppresso nel 2008, e i centri di servizio (Russo [1989], pag. 49-51, e ancora Russo [1986], pag. 291-305), nonché la più che decennale odissea dell'anagrafe tributaria (Finanze [1976] e Russo [1989], pag. 95 e seguenti).

<sup>5</sup> L. 2.12.1975, n. 576.

<sup>6</sup> Pedone [1979], pag. 22; gli altri due erano la mera accettazione di un certo livello del disavanzo pubblico e il contenimento della spesa.

<sup>7</sup> Fornari e Scajola [1977], pag. 112 e seguenti.

<sup>8</sup> De Mita [2000], pag. 82-83.

<sup>9</sup> Una traccia è in De Mita [2000], pag. 41-42, 53-54 e 63-68.

<sup>10</sup> DL 10.7.1982, n. 429, convertito in L. 7.8.1982, n. 516.

<sup>11</sup> Il solo reato di omesso versamento delle ritenute d'imposta aveva "generato centinaia di migliaia di denunce ... presso le Procure della Repubblica delle città maggiori, oberando Tribunali e Corti, nonostante vigorose

e quindi la sostanziale impunità che ne derivarono fecero sì che le “manette per tutti” diventassero “manette per nessuno”.

Nel secondo gruppo rientrarono, in primo luogo, le misure “procedurali”. Con l’introduzione di bolle d’accompagnamento e ricevute prima (1976) e di scontrini e registratori di cassa poi (1983)<sup>1</sup>, non solo si intensificarono gli obblighi contabili, ma si cercò di creare un contrasto di interessi fra contribuenti che costringesse ad una maggiore compliance quelli più renitenti. Si trattava di misure di per sé razionali, che, però, a causa della loro estensione generalizzata, furono percepite come punitive. A tale sollecitazione “dal basso” fu affiancata quella “organizzativa” dall’alto: il fisco varò nel 1980 la programmazione degli accertamenti e predispose i sorteggi dei contribuenti da sottoporre a verifica<sup>2</sup>. Da non dimenticare che al 1981 risalirebbe l’ultima iniziativa (prima di quella dell’aprile 2009) di pubblicazione degli elenchi dei contribuenti<sup>3</sup>.

La “linea dura” del fisco avrebbe però conosciuto a partire da quegli anni e nei successivi una ripetuta smentita grazie alla nuova funzione assunta da una delle istituzioni più tenaci della storia tributaria italiana: i condoni.

*Il primo esempio di sanatoria in campo tributario risale a pochi mesi dopo l’unità<sup>4</sup>: riguardava l’abbuono di pene pecuniarie per omissioni relative alla tassa di manomorta. Ad esso seguirono, nel periodo 1865-1899, altri 21 provvedimenti di “grazia sovrana”, sempre relativi alle sole sanzioni (e talora estesi anche ai reati). Anche in questa forma limitata e che presupponeva, comunque, il pagamento delle imposte, già allora i condoni prestavano il fianco a una duplice critica: si lamentava, infatti, come essi avessero per conseguenze “non lieve aggravio di lavoro per gli uffici provinciali e centrali, e ... poco prestigio della Finanza che si vede così costretta ... a prescindere sistematicamente dalla normale applicazione delle pene”<sup>5</sup>. La prassi continuò anche nei decenni successivi: i provvedimenti adottati dal 1900 al 1973 furono in tutto 33<sup>6</sup> e mirarono sempre a cancellare le penalità e non le imposte<sup>7</sup>. Il 34° arrivò con la riforma tributaria e fu il primo vero e proprio condono di debiti d’imposta (accompagnato dal 35° provvedimento, l’amnistia)<sup>8</sup>; fu motivato, in quel frangente dal passaggio fra due diversi sistemi tributari, che rendeva ragionevole definire una volta per tutte le situazioni create sotto il vecchio ordinamento.*

Il dopo riforma ha visto un uso intenso dello strumento e, soprattutto, la sua sistematica estensione dalle sanzioni e dalle pene ai debiti d’imposta: dopo il condono del 1973 sono intervenute almeno altre 25 iniziative, portando così il totale, dall’unità ad oggi<sup>9</sup>, ad 82. In particolare, cadenza pressoché decennale (1973, 1982, 1991 e 2002) ha assunto il cosiddetto condono “tombale”, vale a dire la sanatoria dei rapporti d’imposta accertati e non. Ne è risultato che, dal 1970, pressoché tutti gli esercizi finanziari sono stati coperti da sanatorie relative all’IVA o alle imposte sui redditi. Da strumento per gestire passaggi riformatori il condono è così diventato un mezzo per raccogliere risorse<sup>10</sup> e per tagliare i ricorrenti nodi gordiani di un contenzioso periodicamente intasato.

Nonostante i condoni siano stati accompagnati da misure di inasprimento delle sanzioni e

---

*decimazioni preliminari, ... di una valanga di processi”;* solo a Milano le denunce annue erano oltre 60.000 (Bricchetti e de Ruggiero [1995], pag. 105 e nota 1 in calce alla stessa).

<sup>1</sup> Rispettivamente, L. 10.5.1976, n. 249, e L. 26.1.1983, n. 18.

<sup>2</sup> L. 24.4.1980, n. 146.

<sup>3</sup> Finanze [1981]; la data di pubblicazione non è certa.

<sup>4</sup> RD 9 giugno 1861, n. 48.

<sup>5</sup> BSLC [1900-1937], anno 1904/05, fascicolo II, pag. 392-393.

<sup>6</sup> Per un elenco dei condoni dal 1900 al 2002 si veda l’articolo di Giuliani sul Il Sole 24ore del 19 dicembre 2002; l’elenco è anche riportato in De Mita [2003], nota 41.

<sup>7</sup> De Mita [2003], pag. 7313-7314.

<sup>8</sup> Rispettivamente, DL 5.11.1973, n. 660, e DPR 22.12.1973, n. 834.

<sup>9</sup> L’ultimo provvedimento è la riproposizione del cosiddetto “scudo fiscale” per l’emersione delle attività detenute all’estero (DL 1.7.2009, n. 78, e DL 3.8.2009, convertiti, rispettivamente, nella L. 3.8.2009, n. 103, e nella L. 2.10.2009, n. 41).

<sup>10</sup> Il gettito complessivo dei condoni 2003-2005 e dei tre precedenti condoni tombali può essere stimato in circa 60 miliardi di euro del 2008 (elaborazioni su Di Branco [2003] e Finanze [2002-2009], anno 1993, n. 12, e anno 1995, n. 12); peraltro, a fine 2008, dovevano essere ancora incassati 5,2 miliardi derivanti dall’ultima tornata (Corte dei Conti [2008], pag. 9).

di rafforzamento degli accertamenti, come avvenuto per l'abolizione del segreto bancario nel 1991<sup>1</sup>, è lecito supporre che le ricadute di tali provvedimenti sulla *compliance* spontanea dei contribuenti non siano state positive; anche a prescindere dai costi finanziari (riduzione di gettito), restano costi politico-sociali (perdita di consenso da parte dei soggetti *fully compliant*), etico-legali (effetto diseducativo), economici (distorsioni alla concorrenza) e di opportunità (rinuncia a risultati di politiche alternative ai condoni)<sup>2</sup>. Certo è che il giudizio degli italiani sulla prassi dei condoni non è positivo: un terzo continua a ritenerla ingiusta *tout court*; è salita (dal 10,7% del 1992 al 17,4% del 2004) solo la quota di coloro che la qualificano come ingiusta, ma la ammettono come una necessità per “far quadrare i conti dello stato”<sup>3</sup>.

La metà degli anni ottanta segna l'inizio di una sorta di riflusso nella percezione. Ai due approcci prevalenti nel decennio post-riforma (“organizzativo” e “autoritario”) si sovrappongono, scaglionate nel tempo, altre tre strategie: “procedurale”, “strutturale” e “quantitativa”.

- Le analisi “procedurali” partono dall'aspetto della riforma sul quale si appuntano le principali critiche: gli obblighi contabili. La riforma aveva di fatto imposto a quasi tutte le imprese e i lavoratori autonomi tali obblighi; era previsto un sistema semplificato, che richiedeva comunque la tenuta dei registri base dell'IVA e la loro integrazione con alcune voci rilevanti per le imposte dirette. La generalizzazione costituiva un tentativo di risolvere quel problema della prova che, come si è visto, assilla il fisco italiano sin dalle origini. Presto, però, ci si rese conto che la tenuta di una contabilità da parte di imprese minori, oltre a costituire una forzatura rispetto alle necessità non fiscali delle stesse, era divenuta, paradossalmente, un'evidenza non contro l'imprenditore, ma contro il fisco stesso e quindi un mezzo per tutelare l'evasione fiscale: “*la contabilità, come disciplinata dalla riforma fiscale degli anni Settanta, ha legalizzato l'evasione*”<sup>4</sup>.
- In parallelo si sviluppò anche l'analisi “strutturale”, concentrata sui difetti delle imposte regine del nuovo sistema, l'IVA e le dirette. L'andamento poco soddisfacente del gettito della prima<sup>5</sup> portò ad individuare alcuni difetti tecnici: eccessivo numero dei contribuenti, moltiplicazione delle aliquote, erosioni della base imponibile, in particolare nei settori agricolo e finanziario<sup>6</sup>. La sua natura di imposta comunitaria ha reso però ardua la strada delle soluzioni “strutturali”, almeno su scala nazionale. Più libertà d'azione si è invece conservata sulle imposte dirette. L'imposta personale fu oggetto di una sorta di processo, nel quale all'interrogativo di un convegno del 1979 (“È fallita la riforma tributaria?”) si sostituì l'affermazione di un secondo del 1983 (“La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito”<sup>7</sup>).
- La spiegazione “quantitativa” riemerse come contestazione delle “troppe tasse” sui redditi<sup>8</sup> non solo in nome del buon uso delle risorse (“*[s]e è problematico che la Pubblica Amministrazione danese spenda bene il 60% del PIL, come ci si può illudere che quella italiana spenda bene il 51%?*”), ma anche per l'incentivo all'evasione che ne poteva derivare (“*le persone ... che si sottraggono all'onere con l'astuzia ... risultano tanto più numerose quanto più il sistema di tassazione è pesante*”). Alla “caccia all'evasore” degli anni imme-

<sup>1</sup> L. 30.12.1991, n. 413.

<sup>2</sup> Su quest'ultimo punto si è constatato, in occasione dei condoni 2003-2005, “*un ridimensionamento delle risorse destinate ai controlli sostanziali ed all'informazione/assistenza dei contribuenti*” (Corte dei Conti [2008], pag. 143 e seguenti).

<sup>3</sup> Cannari e D'Alessio [2007], tavola A9.

<sup>4</sup> Tremonti e Vitaletti [1986], pag. 71-72.

<sup>5</sup> Bernardi [1989], pag. 46. Il gettito dell'imposta rimase costante per i primi tre anni intorno ai 26-27 miliardi di euro 2008, per poi calare nel 1975 a 23 miliardi e ritornare a 28 miliardi nel 1976.

<sup>6</sup> Campa e Dellerà [1986], pag. 201-205.

<sup>7</sup> Un (consapevole) richiamo al passato e precisamente all'omonimo saggio di D'Albergo [1931].

<sup>8</sup> Fuà e Rosini [1985]; le citazioni che seguono sono tratte, nell'ordine, da pag. 23, 35 e 36.

diatamente precedenti fu imputata, indipendentemente dai risultati, la colpa di “avvelenare ulteriormente il clima”.

Il risultato di questi diversi filoni di analisi sono stati due diversi approcci complessivi al problema, tradottisi nelle riforme tributarie portate avanti o tentate a partire dagli anni novanta.

- Il primo ha mirato ad una “riforma della riforma”, attraverso una razionalizzazione del sistema, da perseguire mediante una maggiore neutralità del prelievo (soluzione “strutturale moderata”), e un aumento dell’efficienza dell’amministrazione (soluzioni “amministrative”); la maggiore *compliance* dovuta all’allargamento della base imponibile si doveva accompagnare ad una riduzione delle aliquote formali (soluzione “decrementale”). Solo in una prospettiva (eventuale) di lungo termine si immaginava una profonda innovazione del sistema, ad esempio tramite l’imposizione sulla spesa (soluzione “strutturale estrema”)<sup>1</sup>.
- Più articolata è l’evoluzione del secondo approccio, che si può definire “rivoluzionario”. Partendo da posizioni non dissimili da quelle appena riportate, migliorative del sistema esistente<sup>2</sup>, esso ha però assunto nel tempo toni più radicali, animati da propositi di “*falò delle tasse «moderne»*”<sup>3</sup> e di completa ristrutturazione del sistema in senso federale<sup>4</sup> (soluzione “strutturale estrema”). Si è quindi coniugato, con gli anni novanta, con proposte che anteponevano la soluzione “decrementale”<sup>5</sup> a tutte le altre, riprendendo gli orientamenti neoliberisti diffusisi negli USA e nel Regno Unito durante il decennio precedente.

Le soluzioni “procedurali” hanno costituito negli ultimi venti anni il principale e più visibile campo di lavoro per l’incremento della *compliance*. La realtà dell’evasione fiscale stava ridimensionando l’ideale dell’imponibile effettivo calcolato per (quasi) tutti in modo analitico su base contabile: di qui le proposte di metodi alternativi per il calcolo e/o l’accertamento della base imponibile di piccoli imprenditori e lavoratori autonomi; facendo leva su alcuni di tali metodi, il tentativo di spostare, in sede di accertamento, l’onere della prova sul contribuente, almeno in parte.

*A prescindere dalla possibilità di accertamento induttivo o sintetico in base agli indici presuntivi di reddito validi per tutti i contribuenti (costituenti il “redditometro”), il sistema uscito dalla riforma conosceva alcuni meccanismi semplificati di determinazione del reddito d’impresa e di lavoro autonomo per i soggetti minori. Ad essi dal 1977 si era affiancato quello a forfait per i soggetti “minimi”<sup>6</sup>. Il regime per i soggetti minori appariva però una “grave incrinatura degli obbiettivi della riforma tributaria e non certo l’ultimo dei fattori di evasione”<sup>7</sup>.*

*La successiva evoluzione dei sistemi di determinazione/accertamento del reddito alternativi rispetto a quello del reddito effettivo si articolò in tre periodi.*

1. *Il primo (1985-1988) trovò espressione nel forfait del “pacchetto Visentini”<sup>8</sup>, che sospese i regimi per soggetti minori e minimi, ed estese a tutti quelli in contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni un sistema più articolato (42 categorie) di deduzione dei costi, mediante*

<sup>1</sup> Per una panoramica su alcuni di questi punti, si veda Visco [2000], *passim*.

<sup>2</sup> Tremonti e Vitaletti [1986], in particolare il cap. IV.

<sup>3</sup> Tremonti e Vitaletti [1991], pag. 103; si vedano, in particolare, i cap. V e VI.

<sup>4</sup> Tremonti e Vitaletti [1994], in particolare il capitolo VII.

<sup>5</sup> Tremonti [1997], pag. 197-198.

<sup>6</sup> I contribuenti minori erano quelli con ricavi/compensi non superiori al limite previsto per la tenuta della contabilità semplificata; per essi era prevista una “lista breve” di costi deducibili documentati ed una deduzione a *forfait* per quelli non documentati. Per i contribuenti “minimi” (introdotti con il DPR 30.11.1977, n. 888) il regime era basato sull’abbattimento dei ricavi in base a percentuali; il sistema era limitato solo ad alcuni operatori (artigiani, commercianti al minuto, rappresentanti di commercio, albergatori, ristoratori, ecc.), raggruppati, ai fini dell’applicazione delle percentuali, in quattro categorie.

<sup>7</sup> Così nella relazione governativa al TUIR, in Pietrantonio e Pizzini [1988], pag. 438.

<sup>8</sup> L. 30.12.1992, n. 413.

applicazione di percentuali (variabili dal 16% al 97%) ai ricavi dichiarati dal contribuente. Si trattò di un intervento volto a porre un primo argine alle pratiche di evasione ed elusione mediante manovra degli oneri.

2. Nel secondo (1989-1996) al sistema di determinazione del reddito (nuovamente articolato su un regime a forfait per i “minimi”, poi abolito dal 1992<sup>1</sup>, e su uno semplificato per i “minori”) si affiancarono nuovi metodi per l'accertamento induttivo da parte dell'amministrazione basati su coefficienti di ricavi e compensi (“di congruità”) e di reddito e imponibile (“presuntivi”), unificati nel 1991 in quelli “presuntivi di compensi, ricavi e volume d'affari”<sup>2</sup>. Si trattava di presunzioni, anche se relative e quindi vincibili da parte del contribuente che fosse in grado di fornire la prova contraria, e costituirono quindi una prima eccezione alla regola dell'onere della prova. Nel 1992 si tentò il passo ulteriore dell'assegnazione ad uno di essi del valore di presunzione assoluta, con immediata iscrizione dell'importo a ruolo: fu la cosiddetta *minimum tax*<sup>3</sup>. Essa suscitò contestazioni teoriche<sup>4</sup> e, soprattutto, una forte ostilità da parte dei contribuenti<sup>5</sup>, che indussero il governo a rinunciare al tentativo dopo meno di un anno. Non solo fu abbandonata la *minimum tax*, ma i coefficienti furono sostituiti nel 1995<sup>6</sup> da una versione tecnicamente più sofisticata: i “parametri”, applicabili anche a soggetti in contabilità ordinaria, fin lì esclusi. Inoltre nel 1994 è stato reintrodotta il concordato, sia pure sotto il nome di “accertamento con adesione”<sup>7</sup>, mentre dal 1997 ha fatto la sua ricomparsa un regime a forfait per i cosiddetti “superminimi” ed è stata attuata una decisa semplificazione degli obblighi contabili<sup>8</sup>.
3. Il terzo periodo (dal 1998 in poi) vede la progressiva sostituzione dei parametri (peraltro tuttora vigenti) con gli studi di settore<sup>9</sup>. Questi ultimi si differenziano da quelli degli anni cinquanta e sessanta, in quanto stimano ricavi e compensi e non la redditività; presentano inoltre un grado di sofisticazione tecnica più elevato. L'ampliarsi nel tempo della platea di soggetti ad essi sottoposti ha accentuato il peso nel sistema di strumenti di verifica diversi da quelli analitico-contabili, ma ha anche reso più decisivo e controverso il valore legale da attribuire agli studi e quindi il posizionarsi dell'onere della prova. Mentre l'amministrazione ha sempre cercato di affermare la natura di presunzione relativa, giurisprudenza e dottrina li hanno sempre considerati presunzioni semplici, che richiedono ulteriori prove da parte del fisco<sup>10</sup>. Lo strumento sembra aver anch'esso attraversato tre diverse fasi di vita:
  - a) una prima (1998-2002), caratterizzata da una sorta di compromesso implicito, nel quale l'amministrazione rinunciava a far valere la sua tesi e il contribuente a disconoscerla, tutelandosi con le vie d'uscita concesse dalla prima (adeguamento spontaneo, giustificazione “certificata” degli scostamenti, accertamento in contraddittorio mediante il nuovo “concordato”);
  - b) nella seconda (2002-2005) si è tentato di far leva sugli studi per introdurre de facto una catastizzazione dei redditi, d'intesa con le organizzazioni di categoria, ma l'iniziativa ha avuto scarso successo<sup>11</sup>;

<sup>1</sup> DL 19.12.1984, n. 853, convertito nella L. 17.2.1985, n. 17.

<sup>2</sup> Il provvedimento di introduzione fu il DL 2.3.1989, n. 69, convertito nella L. 27.4.1989, n. 154.

<sup>3</sup> DL 19.9.1992, n. 384, convertito nella L. 14.11.1992, n. 438.

<sup>4</sup> Si parlò di ingiustificabile “catastizzazione del reddito” (De Mita [2000], pag. 170).

<sup>5</sup> L'ostilità si tradusse nella corsa all'esenzione dal meccanismo e in una “fuga” dalle partite IVA, quest'ultima attuata spesso a scopo elusivo: la chiusura della vecchia partita e l'apertura di una nuova permetteva infatti di sottrarsi alla *minimum tax* (vedi Il Sole 24ore del 6 febbraio 1993 e del 3 giugno 1993).

<sup>6</sup> L. 28.12.1995, n. 549.

<sup>7</sup> DL 18.7.1994, n. 452, più volte reiterato e infine convertito nella L. 30.11.1994, n. 656; la normativa ha trovato poi sistemazione nel D.Lgs. 19.6.1997, n. 218.

<sup>8</sup> Rispettivamente, L. 23.12.1996, n. 662 e D.Lgs. 9.7.1997, n. 241.

<sup>9</sup> La norma introduttiva di questi è il DL 30.8.1993, n. 331, convertito nella L. 29.10.1993, n. 427; il termine per l'approvazione degli studi fu poi prorogato fino al 31 dicembre 1998.

<sup>10</sup> Per una recente ricostruzione del dibattito sulla natura giuridica degli studi si veda Corasaniti [2008].

<sup>11</sup> Nel giro di pochi anni si sono succeduti quattro regimi: il concordato preventivo triennale, il concordato “di massa”, la pianificazione fiscale concordata e, infine, la programmazione fiscale; essi anticipavano, sia pure su base volontaristica, il sistema previsto dalla legge delega di riforma tributaria del 2003. Solo il secondo di tali meccanismi ha però avuto applicazione, riscuotendo peraltro un interesse contenuto (260.000 su una platea di potenziali fruitori di quasi un milione di soggetti, secondo la relazione tecnica alla finanziaria per il 2005; Atti e documenti parlamentari – Repubblica, Camera dei deputati, Disegni di legge e relazioni, XIV legislatura, n. 5310, pag. 292).

- c) *l'ultima fase è stata contrassegnata da un tentativo di rafforzare l'utilizzo degli studi; in particolare, si è cercato di stabilire ex lege il valore di presunzione relativa, operazione contrastata dalle organizzazioni di categoria interessate e conclusasi con il risultato contrario del riconoscimento, da parte del governo, degli studi come presunzioni semplici e la necessità, per procedere all'accertamento, di indizi gravi, precisi e concordanti*<sup>1</sup>.

Si è venuta così a delineare una situazione ambigua: il sistema si è in parte distaccato dai criteri strettamente analitico-contabili di determinazione e accertamento previsti dalla riforma, riaccogliendo nel suo seno il “concordato”, ma il meccanismo probatorio è rimasto tendenzialmente favorevole al contribuente.

Con gli anni novanta a queste modifiche “procedurali”, se ne sono affiancate altre volte a rimodellare tutto il rapporto tra il fisco e cittadini, riducendo le controversie e creando un clima più favorevole ad una *compliance* spontanea. Due indirizzi emergono: il trasferimento, per la massa delle dichiarazioni, di compiti formali dai contribuenti e dall'amministrazione ad altri soggetti intermediari; la depenalizzazione e la revisione del contenzioso.

*Il primo insieme di soluzioni, con l'adozione del modello 730 per i lavoratori dipendenti e del “conto fiscale” per imprenditori e lavoratori autonomi<sup>2</sup> e la progressiva informatizzazione del fisco, completa il passaggio da un contribuente che, nell'immediato dopoguerra, non era, di fatto, nemmeno tenuto a presentare dichiarazione ad una “esternalizzazione” a carico di banche, datori di lavoro, CAF e professionisti delle procedure di raccolta e prima verifica materiale delle dichiarazioni, liquidazione dell'imposta e corresponsione dei rimborsi. L'amministrazione ha così ottenuto, al tempo stesso, la più rapida individuazione e correzione di irregolarità formali, la riduzione delle liti e la liberazione di risorse da dedicare alle verifiche sostanziali. La trafila dei nuovi strumenti di accertamento – coefficienti, parametri e studi di settore – ha visto un crescente coinvolgimento delle organizzazioni di categoria e – per gli studi di settore – anche dei singoli contribuenti nella veste di “fornitori” di dati. Si, è in sintesi, assistito anche ad una maggiore partecipazione dei cittadini alla fase preparatoria e a quella applicativa del tributo, facendo così dell'interesse fiscale un “interesse composito” e non solo esclusivo dello stato<sup>3</sup>.*

*Il ridimensionamento del sistema penale tributario, avvenuto nel 2000<sup>4</sup>, ha confermato la soppressione della pregiudiziale tributaria, ridotto le fattispecie delittuose a sette (considerando reati solo fatti direttamente correlati con l'evasione) e introdotto soglie minime di evasione; accanto a metodi d'indagine più aggressivi, sono state anche previste norme premiali per il contribuente “pentito”. Tale riforma è stata solo l'ultima di una serie di misure: nel 1992<sup>5</sup> è stato semplificato l'intero sistema del contenzioso, ormai irrimediabilmente congestionato<sup>6</sup>, e nel 1997 si è riformato il sistema sanzionatorio non penale<sup>7</sup>. Il tutto è stato accompagnato da strumenti di prevenzione delle liti, come l'autotutela<sup>8</sup> o il ravvedimento operoso<sup>9</sup>; lo stesso accertamento con adesione può funzionare, come si è visto, da istituto di prevenzione del contenzioso, in particolare nell'applicazione degli studi di settore.*

*Un'ultima serie di soluzioni “amministrative” si è ha avuta nel biennio 2006-2008<sup>10</sup>: la reintroduzione degli elenchi clienti e fornitori, la trasmissione telematica dei dati sui corrispettivi e l'estensione del meccanismo del reverse charge<sup>11</sup> per l'IVA, la canalizzazione dei pagamenti fiscali tramite banca, le norme sul settore immobiliare, l'inasprimento delle norme antielusive relative alle operazioni con i*

<sup>1</sup> La modifica fu introdotta con la L. 27.12.2006, n. 296; il “declassamento” a presunzioni semplici è avvenuto con il DL 2.7.2007, n. 81, convertito nella L. 3.8.2007, n. 127.

<sup>2</sup> L. 30.12.1991, n. 413; l'applicazione a regime è avvenuta con il 1994.

<sup>3</sup> Gallo [2007], pag. 34 in nota.

<sup>4</sup> D.Lgs. 10.3.2000, n. 74.

<sup>5</sup> Decreti legislativi n. 545 (ordinamento delle commissioni) e n. 546 (processo tributario) del 31.12.1992.

<sup>6</sup> Alla fine del 1992 le cause giacenti presso le commissioni tributarie ammontavano a quasi 3,3 milioni, con un incremento del 12% rispetto a 2,9 milioni registrate a fine 1989 (dati contenuti nel “Notiziario fiscale” del giugno 1992 e del novembre 1993).

<sup>7</sup> D.Lgs. 18.12.1997, n. 472.

<sup>8</sup> DPR 30.9.1994, n. 564.

<sup>9</sup> D.Lgs. 18.12.1997, n. 472.

<sup>10</sup> Le misure sono contenute nel DL 4.7.2006, n. 223 (convertito nella L. 4.8.2006, n. 248), nel DL 3.10.2006, n. 262 (convertito nella L. 24.11.2006, n. 286), nella L. 27.12.2006, n. 296, e nella L. 24.12.2007, n. 244.

<sup>11</sup> Si tratta del trasferimento dal cedente al cessionario dell'obbligo di versare l'IVA.



*paradisi fiscali e alle società di comodo, i poteri degli agenti della riscossione e della Guardia di finanza, il raddoppio dei termini di accertamento in caso di reati fiscali, l'integrazione delle basi dati, la razionalizzazione organizzativa dell'amministrazione finanziaria. Alcune di tali misure – in particolare, elenchi e canalizzazione – sono state cancellate all'inizio della legislatura successiva<sup>1</sup>, salvo essere successivamente ripristinate<sup>2</sup>.*

Complici l'accresciuta internazionalizzazione del fisco, la più stringente concorrenza fra gli ordinamenti e la conseguente maggiore mobilità dei cespiti tassabili, le soluzioni di tipo “strutturale” adottate furono di tipo “moderato” e rimasero circoscritte ai comparti più interessati da fenomeni di erosione ed elusione transfrontalieri: attività finanziarie e imprese.

*Nel campo delle attività finanziarie l'evoluzione successiva accentuò il sistema della tassazione separata alla fonte, estendendolo in più direzioni. Come messo in evidenza<sup>3</sup>, negli anni ottanta si ebbe una rincorsa continua e puntuale del processo di innovazione finanziaria e di chiusura dei loopholes nuovi e vecchi (accettazioni nel 1981, fondi comuni e titoli atipici nel 1983, titoli di stato nel 1986/87). Ma negli anni novanta, a fronte della liberalizzazione dei movimenti di capitale, il sistema di prelievo italiano costituiva un ostacolo al collocamento all'estero di titoli italiani, in primis quelli di stato e, più in generale, subiva la concorrenza di altri ordinamenti tributari. La soluzione fu una drastica semplificazione (due sole aliquote, esenzione dei non residenti) e il ricorso ad un sistema generalizzato di imposizione sostitutiva attraverso non l'emittente, ma l'intermediario incaricato del pagamento dei proventi. La canalizzazione dei redditi finanziari, favorita, più in generale, dall'evoluzione del sistema finanziario (smaterializzazione delle attività e sviluppo del risparmio gestito), ha permesso di estendere la compliance, almeno in parte, alle plusvalenze, di fatto sfuggite ad ogni precedente tentativo (come quello del 1990/91<sup>4</sup>).*

*Per i redditi d'impresa ed autonomi la soluzione “strutturale” è stata rappresentata dalle norme antielusive: nel corso degli anni novanta è intervenuta dapprima una norma contro le società di comodo, seguita dall'introduzione di una disposizione generale (l'articolo 37-bis del DPR n. 600/1973) e di altre specifiche su operazioni (gli articoli 110, comma 7, e 167 del TUIR) e residenze in paradisi fiscali, che hanno integrato un sistema normativo in ritardo rispetto alle esperienze estere<sup>5</sup>.*

*Alla causa di una maggiore compliance ha contribuito anche l'istituzione dell'IRAP. Il nuovo tributo fu ispirato prima di tutto da esigenze, tipiche dell'approccio “riformista”, di allargamento della base imponibile e di razionalizzazione e neutralità del sistema (un solo prelievo invece di sette e identico trattamento tributario per tutte le forme di finanziamento delle attività produttive). La conformazione della sua base imponibile ne ha però fatto, come messo in evidenza dagli studi (vedi par. 2.2), un'imposta soggetta al rischio di evasione fiscale in misura inferiore rispetto all'IVA, all'Irpeg/Ires o all'Irpef sui redditi di lavoro autonomo o d'impresa.*

Per quanto riguarda l'orientamento “quantitativo”, la prassi prevalente fu dapprima improntata ad una soluzione “incrementale”, in parte dovuta anche all'idea che si dovesse portare la pressione tributaria ai livelli degli altri paesi.

*Nel periodo successivo alla riforma tributaria, oltre all'aumento di fatto del prelievo collegato al fiscal drag, furono adottati a più riprese provvedimenti di aumento delle aliquote per Irpef (1975, 1982, 1991), Irpeg (1974, 1982, 1983), Ilor (1977 e 1986)<sup>6</sup> e imposizione alla fonte sulle attività finanziarie. Quasi tutta in salita fu la strada dell'IVA con 17 modifiche nei primi 25 anni: l'aliquota ordinaria è passata dal 12% al 20%, quella intermedia, partita dal 6% ed arrivata al 16%, è ora approdata al 10%; il prelievo maggiorato (oggi soppresso) era giunto al 38% da un iniziale 18%. Innumerevoli gli aggiustamenti delle imposte di fabbricazione, in particolare sugli oli minerali, e presso-*

<sup>1</sup> DL 3.6.2008, n. 97, convertito nella L. 4.8.2006, n. 248.

<sup>2</sup> DL 31.5.2010, n. 78, convertito nella L. 30.7.2010, n. 122.

<sup>3</sup> Ricotti e Sanelli [2006], *passim*; il lavoro contiene anche l'elenco cronologico dei provvedimenti.

<sup>4</sup> La materia, regolata in origine dal DL 28.9.1990, n. 267 (decaduto e ripreso da due successivi decreti-legge), fu infine disciplinata con la L. 25.3.1991, n. 102.

<sup>5</sup> I provvedimenti istitutivi sono, nell'ordine: L. 23.12.1994, n. 724, il D.Lgs. 8.10.1997, n. 358, L. 21. 11.2000, n. 342, e L. 23 dicembre 1994, n. 724.

<sup>6</sup> Per l'Irpef: L. 2.12.1975, n. 576, DL 30.12.1982, n. 953 (convertito nella L. 28.2.1983, n. 53) e L. 31.12.1991, n. 415; l'imposta è stata peraltro caratterizzata da una tendenza alla discesa del *top rate*, passato dall'originario 72% all'attuale 43%. Per l'Irpeg: DL 6.7.1974, n. 259 (convertito nella L. 17.8.1974, n. 384), DL 30.9.1982, n. 688 (convertito nella L. 27.11.1982, n. 873) e L. 25.11.1983, n. 649. Per l'Ilor: DL 23.12.1977, n. 936 (convertito nella L. 23.2.1978, n. 38); L. 28.2.1986, n. 41.

*ché annuale quella dei tributi a vario modo riconducibili alla tassazione “automobilistica”, poi in parte sussunti nel federalismo fiscale. A ciò si aggiungono alcuni déjà-vu: un’addizionale a inizio anni ottanta (8% su Irpeg, Ilor e imposta sostitutiva)<sup>1</sup>; nuove imposte, in particolare locali (prima ICIAP e poi ICI<sup>2</sup>), ma anche prelievi paratributari (i contributi al SSN, detti anche “tassa sulla salute”<sup>3</sup>); infine, le imposte straordinarie (Socof; ISI e prelievo sui depositi bancari; addizionale Irpeg; tassa per l’Europa, quest’ultima restituita<sup>4</sup>).*

Solo a partire dal 2000 hanno cominciato a registrarsi misure “decrementali”, anche se meno avvertibili o avvertite, soprattutto se rapportate all’intensità del dibattito sull’elevatezza del prelievo tributario.

*La tendenza ha riguardato diverse imposte. L’intervento più visibile è stato a favore delle imprese: l’aliquota dell’Irpeg-Ires è scesa dal 37% del 2000 (se non si tiene conto dell’effetto della DIT, operante già dal 1997<sup>5</sup>) al 27,5% del 2008<sup>6</sup> e quella ordinaria dell’IRAP, si è ridotta, a partire dal 2008, dal 4,25% al 3,9%, accompagnandosi ad una revisione della base imponibile<sup>7</sup>. Si è trattato di due interventi dettati non solo dall’opportunità di ridurre il peso fiscale sugli operatori, ma anche dalla necessità di rispondere all’accresciuto clima di concorrenza fiscale nel campo della tassazione societaria e di trattenere base imponibile all’interno dei confini nazionali.*

*Più anodina l’interpretazione della vicenda dell’imposta di successione. La riforma del 2000<sup>8</sup> ridusse le aliquote, trasformandole da progressive in proporzionali, e introdusse norme specifiche per il trasferimento delle imprese; essa aveva motivazioni internazionali analoghe a quelle appena enunciate per la tassazione societaria. L’abolizione nel 2001<sup>9</sup> (a sua volta cancellata nel 2006<sup>10</sup>) rispondeva invece a ragioni eminentemente politiche. Più nettamente ispirata da motivi elettorali è stata invece la vicenda dell’ICI sull’abitazione principale, ridotta dapprima (2007<sup>11</sup>) e poi abolita (2008<sup>12</sup>).*

*Infine, le continue riforme dell’Irpef (quattro interventi in sette anni<sup>13</sup>, con due cambi di modello impositivo) sembrano avere avuto la loro anima nel trattamento da riservare alle famiglie. Lo sforzo più consistente è stato fatto nel 2000 soprattutto tramite la revisione delle detrazioni e deduzioni d’imposta; per importo (15.200 miliardi di lire, 9,4 miliardi di euro 2008<sup>14</sup>) esso eguaglia la somma degli interventi del 2002 e del 2004, attuati tramite l’introduzione di deduzioni alla base (no tax area prima e family area poi). Sono però mancate decise riduzioni di aliquota volte a incentivare una maggiore compliance.*

La storia di questo periodo si chiude dando attuazione al punto fondamentale dell’analisi di Vanoni e Cosciani, cioè tornando alla spiegazione “organizzativa”, rimasta peraltro in sottofondo per tutto il periodo. Dopo lunga incubazione, i vari progetti hanno trovato attuazione negli anni novanta e duemila: per la prima volta dopo quasi 140 anni ad essere messo in discussione è stato l’intero modello organizzativo dell’amministrazione finanziaria.

*Le modifiche apportate possono essere esaminate sotto quattro profili<sup>15</sup>: strutture, funzioni, processi e*

<sup>1</sup> L. 26.2.1982, n. 52

<sup>2</sup> Rispettivamente; decreti-legge 30.12.1987, n. 549, e 2.3.1988, n. 66 (convertiti nella L. 24.4.1988, n. 144); D.Lgs. 30.12.1992, n. 504.

<sup>3</sup> L. 28.2.1986, n. 41.

<sup>4</sup> Nell’ordine; decreti-legge 30.12.1982, n. 952, e 28.2.1983, n. 55 (convertiti nella L. 26.4.1983, n. 131); DL 11.7.1992, n. 333 (convertito nella L. 8.8.1992, n. 359); DL 19.12.1994, n. 691 (convertito nella L. 16.2.1995, n. 35); L. 23.12.1996, n. 662 (restituzione: DL 2.11.1998, n. 378, convertito nella L. 23.12.1998, n. 448).

<sup>5</sup> D.Lgs. 18.12.1997, n. 466.

<sup>6</sup> Le riduzioni sono state disposte con L. 23.12.2000, n. 388 (36%), L. 27.12.2002, n. 289 (34%), D.Lgs. 12.12.2003, n. 344 (33%), e L. 24.12.2007, n. 244 (27,5%).

<sup>7</sup> L. 24.12.2007, n. 244.

<sup>8</sup> L. 21.11.2000, n. 342.

<sup>9</sup> L. 18.10.2001, n. 383.

<sup>10</sup> DL 3.10.2006, n. 262, convertito nella L. 24.11.2006, n. 286.

<sup>11</sup> L. 24.12.2007, n. 244.

<sup>12</sup> DL 27.5.2008, convertito nella L. 24.7.2008, n. 126.

<sup>13</sup> L. 23.12.2000, n. 388, L. 27.12.2002, n. 289, L. 30.12.2004, n. 311 e L. 27.12.2006, n. 296.

<sup>14</sup> Commissioni riunite V della Camera dei deputati (Bilancio, tesoro e Programmazione) e 5<sup>a</sup> del Senato della Repubblica (Programmazione economica, Bilancio), Attività conoscitiva per l’esame dei documenti di bilancio 2001. Testimonianza del Governatore della Banca d’Italia Antonio Fazio, tavola 2.

<sup>15</sup> Lo schema di analisi è mutuato da Capano e Gualmini [2006].

personale.

- Le strutture sono passate dalla rigida compartimentazione, centrale e periferica, organizzate per imposte, al modello del dipartimento ministeriale unico per tutti i tributi, che ha prefigurato quello successivo dell'agenzia autonoma; a tale mutamento ha fatto da pendant l'unificazione degli uffici locali<sup>1</sup>.
- Le funzioni sono state differenziate: un dipartimento ministeriale con compiti legislativi e di sorveglianza, un'agenzia con funzioni di studio e coordinamento al centro ed esecutive in periferia e nel complesso un baricentro più spostato sul territorio, in particolare a livello regionale<sup>2</sup>. Il lavoro degli uffici ha subito una vera rivoluzione, con l'istituzione dell'area servizi e relazioni con il contribuente, che pone questi e non la "pratica" d'ufficio al centro dell'attività. Il catasto, infine, è persino fuoriuscito dall'ambito strettamente tributario per passare all'agenzia del territorio, avendo, in prospettiva, i comuni come co-gestore.
- I processi hanno avuto due punti di svolta. Il primo è l'adozione di una convenzione fra ministero ed agenzia, che introduce una gestione per obiettivi e risultati. Il secondo è l'esteso processo di informatizzazione<sup>3</sup>, un'autentica rivoluzione che ha proiettato il fisco italiano ai primi posti nel mondo per grado di telematizzazione<sup>4</sup>: esso ha riguardato tanto i rapporti con i contribuenti (permettendo, come si è visto, di velocizzare i controlli formali e quindi di concentrarsi su quelli sostanziali), quanto l'operatività interna, che può finalmente contare su un'anagrafe tributaria più all'altezza delle esigenze investigative e su meccanismi di comunicazione interna verticali e orizzontali sviluppati, che consentono uno scambio di esperienze.
- In tale quadro il personale "rischia di essere l'anello debole della riforma"<sup>5</sup>; sul piano quantitativo, l'Agenzia delle Entrate lamentava ancora nel 2007 carenze d'organico e una difettosa distribuzione degli addetti sul territorio e fra le aree operative<sup>6</sup>.

L'ultimo passaggio riorganizzativo, in ordine temporale, è stata la riforma della riscossione: la legge finanziaria per il 2006<sup>7</sup> ha posto fine al sistema ultracentenario delle esattorie per far posto ad una società pubblica (Riscossione SPA, poi ridenominata nel 2007 Equitalia), incaricata di un passaggio procedurale che lasciava molto a desiderare per efficacia<sup>8</sup>.

L'evoluzione dell'ultimo trentennio presenta, in sintesi, due caratteri. In primo luogo, una frattura, collocabile tra la fine degli anni settanta e la prima metà degli anni ottanta: se immediatamente dopo la riforma operò una sorta di *epoché*, una sospensione del giudizio nell'attesa dei risultati sperati, in seguito, con la delusione per quelli conseguiti, si è fatta strada una critica del sistema, a tratti distruttiva. La frattura si è palesata anche nell'ambito delle soluzioni: ad un esordio "continuista" rispetto alla riforma (le "manette agli evasori", l'aumento degli obblighi formali e contabili) o addirittura al periodo precedente (la via "quantitativa incrementale") è seguita la decisione di battere strade alternative. Il secondo aspetto è la pluralità: plurale è stata, in questo periodo, l'analisi del problema, nella quale sembra essersi riassunta, in forma compressa, la precedente storia della *compliance* tributaria; essa ha riporta-

<sup>1</sup> L'istituzione dei dipartimenti (L. 10.10.1998, n. 358 e L. 29.10.1991, n. 358) ha segnato la fine delle intendenze, mentre tra il 1999 e il 2002, con l'avvio dell'agenzia (D.Lgs. 30.7.1999, n. 300), si è strutturato il sistema delle direzioni regionali e degli uffici delle entrate (386 in luogo dei precedenti complessivi 946 uffici delle imposte dirette, del registro e IVA).

<sup>2</sup> Sanna [2003], pag. 107.

<sup>3</sup> Il principale testo di riferimento è il D.Lgs. 9.7.1997, n. 241.

<sup>4</sup> Pur essendosi mossa in ritardo rispetto ad altri paesi, l'Italia è riuscita ad arrivare in poco tempo al 100% delle dichiarazioni trasmesse in via telematica (OCSE [2005]).

<sup>5</sup> Sanna [2003], pag. 114; sullo stato d'animo dei funzionari dopo la riforma si veda in particolare l'appendice di Ruii.

<sup>6</sup> Entrate [2007], pag. 27 e seguenti. La distribuzione del personale sul territorio era già stata individuata come fattore di inefficienza, almeno per l'amministrazione delle imposte dirette; ad essa era infatti da ascrivere, probabilmente, il maggior costo degli uffici al Centro-Sud e nelle isole (rispettivamente +38% e +52% rispetto a quelli del Nord-Ovest; Petretto e Pisauo [1994], pag. 34).

<sup>7</sup> L. 23.12.2005, n. 266.

<sup>8</sup> Nel triennio successivo ad una prima riforma del 1999 fu riscosso solo il 5-6% del carico netto riscuotibile (Atti e documenti parlamentari – Repubblica, Senato, Atti interni, Disegni di legge, XIV legislatura, n. 3617, pag. 6).

to la spiegazione complessiva del fenomeno in un punto di sostanziale (ma combattuto) equilibrio fra le varie tesi. Plurali sono state, conseguentemente, anche le soluzioni proposte, non senza accavallamenti, accelerazioni in avanti, ritorni all'indietro e contraddizioni.

Nonostante questo intreccio, è possibile tracciare un bilancio dei risultati conseguiti dai due approcci sopra descritti, quello "rivoluzionario" e quello "riformista". Al primo si possono ascrivere pochi degli interventi appena riportati; esso appare più legato a progetti inattuati, come la legge delega del 2003: la misura più rilevante, la nuova Irpef a due aliquote, che avrebbe dovuto innescare un circolo virtuoso non solo in termini di consumi ma anche di *compliance*, ha avuto una realizzazione solo parziale a causa dell'elevato costo del progetto. Quanto fatto, anche sommato all'abolizione dell'imposta di successione, appare come il mero *incipit* di un'opera incompiuta<sup>1</sup>. Per di più le risorse necessarie per le riforme sono state reperite attraverso i condoni, con effetti che difficilmente si possono supporre positivi per la "lealtà" fiscale dei contribuenti.

Maggiori appaiono i risultati dell'approccio "riformista". Esso ha conservato inalterati i connotati fondamentali del sistema *post* riforma – Irpef, IVA e Irpeg/Ires sono rimaste al loro posto – ma ha mutato il senso di alcuni istituti: è il caso della tassazione societaria, con la DIT e con le norme sulle operazioni straordinarie, o alla tassazione delle attività finanziarie. Ancor più è cambiato il paesaggio intorno ad essi, grazie alla riforma dell'amministrazione: organizzazione in agenzie, informatizzazione, attuazione degli studi di settore e nuovo contenzioso. Esso ha inoltre cercato di incidere anche su un aspetto non passibile di esplicita previsione normativa, vale a dire l'atteggiamento del fisco verso il contribuente e viceversa, fino a iniziative di "educazione civica" tributaria. Una sorta di "anti-gattopardo" ha apparentemente lasciato (quasi) tutto com'era affinché molto cambiasse, in direzione anche di una maggiore collaborazione da parte del contribuente<sup>2</sup>.

Vi è comunque, nel periodo *post* riforma ancora un vuoto nello strumentario dei possibili rimedi (oltre a quello di una più sensibile riduzione delle imposte): è lo spazio che avrebbe dovuto occupare la soluzione "legistica". Dopo la pulizia effettuata dalla riforma del 1972/73, il sistema ha ripreso la strada della crescente complessità formale, alla quale non hanno posto freno né i testi unici di volta in volta compilati né lo statuto del contribuente, che pure costituisce il principale risultato in tale campo. Il *tourbillon* riformatore dell'ultimo decennio e lo stillicidio di norme di segno opposto (talvolta ad opera del medesimo governo) hanno anzi avuto come principali vittime ordine, stabilità e certezza dell'ordinamento<sup>3</sup>, nonché la consapevolezza del contribuente, ormai scusabile nella sua ignoranza della legge<sup>4</sup>. Non sorprende che tra le parti della legge delega del 2003 rimaste inattuate vi sia quella relativa alla codificazione.

#### 4. L'altro lato della barricata: il contribuente di fronte al fisco.

Solo in anni recenti alcune indagini hanno illustrato quale sia la percezione che gli ita-

---

<sup>1</sup> Un risultato ammesso dallo stesso Tremonti dopo le sue dimissioni nel 2004 ("Mi hanno impedito di tagliare le tasse", Corriere della Sera, 4 luglio 2004); d'altronde delle sette deleghe "sostanziali" previste dalla legge del 2003, solo una è stata utilizzata (cfr. <http://www.parlamento.it/parlam/leggi/deleghe/03080ld.htm>). Ciò sembra confermare l'opinione che, in economie avanzate e complesse come quella italiana, sia ormai difficile realizzare una riforma globale del sistema impositivo e sia invece più realistico procedere in modo parziale e graduale (Longobardi e Pedone [1994], pag. 501).

<sup>2</sup> Tale sforzo si è concretizzato nelle 11 deleghe previste dalla legge 23 dicembre 1996, n. 662, che hanno dato origine a 18 decreti delegati, tutti approvati nel corso del 1997.

<sup>3</sup> Banca d'Italia [2006], *passim*.

<sup>4</sup> Si vedano, tra le altre, le sentenze della Corte di Cassazione n. 22197/2004 e n. 22890/2006: l'ignoranza è ammessa quando deriva da un'oggettiva e provata incertezza su portata ed ambito di applicazione delle norme.

liani hanno del loro rapporto con il fisco<sup>1</sup>: tre quarti degli intervistati riteneva nel 2004 che il fenomeno dell'evasione fosse "gravissimo (30,9%) o "grave" (45,8%); i cittadini si erano detti abbastanza d'accordo<sup>2</sup> sul fatto che pagare le tasse sia uno dei doveri fondamentali del cittadino (4,1) e mediamente d'accordo sul fatto che non pagarle sia uno dei peggiori reati perché danneggia la collettività (3,2). Rispetto al precedente sondaggio i giudizi appaiono in attenuazione: nel 1992 i valori rilevati erano, rispettivamente 37% e 46%, 4,5 e 3,8.

Anche nel confronto internazionale disponibile tramite il *World Value Survey* (tavola 15) gli italiani non sembrano discostarsi (tranne che per la *survey* del 1999/2000) dai giudizi mediamente severi espressi in altri paesi: anch'essi ritengono in maggioranza (55-60% degli intervistati) che ingannare il fisco non sia "mai giustificabile" (grado 1 di 10); la percentuale sale a tre quarti se si considerano anche le risposte associate al grado 2.

Se si fa un salto all'indietro di un secolo e mezzo (non più di 4 o 5 generazioni fa), si ha l'impressione che tali giudizi non fossero condivisi. L'immagine dell'Italia *post* unitaria era quella di un paese in perenne e neppure troppo mascherata rivolta fiscale: le relazioni della direzione generale delle imposte dirette menzionavano, per la RM, già nel 1872 "*grida contro l'arbitrio e la fiscalità degli agenti*"<sup>3</sup> e negli anni successivi si riferiva, quasi con sollievo, di un minor numero di proteste individuali, reclami e petizioni collettive, manifestazioni di piazza<sup>4</sup>. Per l'imposta sui fabbricati si parlava di "*resistenze d'ogni genere, difficoltà di luoghi e peggio di persone*"<sup>5</sup>. Abbiamo quindi due punti, uno di partenza ed uno di arrivo ben diversi, tra i quali si può tentare, con le dovute cautele, di tracciare un percorso di difficile (e ancora incompiuta) crescita civile.

*Alla radice dell'atteggiamento anti-tributario, da sempre ascritto ad una generica "mancanza di senso civico", si possono individuare almeno quattro motivi, quattro "cause di alienazione" degli italiani rispetto alle ragioni del fisco, sviluppatesi al più tardi dalla metà del Cinquecento.*

- *In primo luogo, la riduzione di una parte cospicua del paese a "provincia di una lontana monarchia"*<sup>6</sup> comportò il deflusso di risorse finanziarie verso l'estero: molti italiani pagavano le tasse per finanziare spese, in particolare belliche, delle quali non vedevano il frutto<sup>7</sup>.
- *Un secondo motivo è rintracciabile nel modo con il quale i tributi erano prelevati: aumentando le esigenze finanziarie, ci si affidò sempre più spesso ad appaltatori che anticipavano a sconto il gettito. Nelle loro mani restava anche il 50% del riscosso<sup>8</sup>, facendo delle imposte un'occasione di lucro privato più che un momento di vita collettiva.*
- *Terzo motivo: la ripartizione delle imposte fra città e campagne (di norma a scapito di queste ultime) e, all'interno delle città, fra i diversi ceti. Il potere acquisito in materia da alcuni di questi veniva usato in modo malizioso per caricare chi non aveva voce in capitolo, il che accentuava la sensazione del fisco come campo di gioco per interessi privati e/o di parte, anziché collettivi e generali<sup>9</sup>.*
- *Infine – ed è quasi banale ricordarlo – i sistemi erano caratterizzati da vaste aree di esenzione, in particolare a favore del clero (peraltro soggetto in quasi tutta Italia alla fiscalità pontificia) e della nobiltà, ma anche di alcune città e terre. Ciò contribuiva a creare l'impressione di due mondi "fiscali": uno di persone che dai tributi erano libere (quando non se ne avvantaggiavano) e l'altro di coloro che, quasi per altrui dispetto, continuavano ad esservi soggetti.*

<sup>1</sup> La prima è stata realizzata nel 1992 (Cannari e altri [1997], pag. 539 e seguenti); un aggiornamento del lavoro è stato effettuato con riferimento al 2004 (Cannari e D'Alessio [2007]).

<sup>2</sup> Gli intervistati dovevano scegliere fra cinque livelli di accordo con l'affermazione sottoposta al loro giudizio: per niente (1), poco (2), così così (3), abbastanza (4), molto (5).

<sup>3</sup> Finanze [1873-1915], anno 1872, pag. 54.

<sup>4</sup> Per la RM si confronta Finanze [1873-1915], anni 1879, pag. 12, 1881, pag. 141, e 1887/88, pag. 27.

<sup>5</sup> Finanze [1873-1915], anno 1874, pag. 19, e anno 1890/91, pag. 19.

<sup>6</sup> Citato in Galasso [2006] pag. 173.

<sup>7</sup> Vedi, ad esempio, per il regno di Napoli, Galasso [2006], pag. 382 e pag. 971.

<sup>8</sup> Era il caso della Toscana medicea (Diaz [1997], pag. 7).

<sup>9</sup> Vedi, sempre per il regno di Napoli, la ricostruzione di Caracciolo [1989], *passim*, o per la Toscana medicea Dal Pane [1965], pag. 17.

*In conclusione l'essere contribuenti finiva, nel complesso, con il costituire, come nell'alto medioevo, una condizione socialmente squalificante. Questi fattori agirono con diversa intensità nelle varie parti d'Italia, probabilmente in misura maggiore al Sud, più durevolmente ed intensamente soggetto ad essi<sup>1</sup>.*

Il punto di partenza (periodo 1861-1894, utilizzando la scansione proposta nel paragrafo precedente) era quindi un cittadino italiano diffidente nei confronti del potere e ancor più dell'agente del fisco, pronto più a difendersi e a reagire che ad obbedire e pagare. Ad esso si rivolse il nuovo stato in cerca di entrate, anche cospicue. Un aspetto particolare fu che utilizzò strumenti di insolita modernità, quali l'imposta di ricchezza mobile<sup>2</sup> e, più in generale, fece ricorso al sistema delle denuncia verificata, che postulava la collaborazione del contribuente; una forzatura che forse ha impedito agli italiani di abituarsi all'obbligazione tributaria<sup>3</sup> e quindi all'onestà tributaria.

Complice l'elevata (almeno per l'epoca) pressione tributaria, invece della collaborazione si instaurò un clima di ostilità e avversione, nella quale i funzionari del fisco vivevano isolati, circondati da una cattiva fama<sup>4</sup>, e, almeno nei primi anni, esposti a rischi anche mortali<sup>5</sup>. A parte tali eccessi, emergeva l'esistenza di un'opposizione di principio nei confronti dello stato impositore. Essa si nutriva di retaggi storici, ma anche di un'interpretazione integralista della dottrina liberale, fondata sul rigoroso rispetto di "individuo" e "proprietà privata"<sup>6</sup>, e trovò ripetuta e continua espressione nelle manifestazioni sopra descritte contro le imposte dirette, fomentate, a detta dell'amministrazione, soprattutto dai professionisti. Talora sfociò anche in veri e propri scontri e sommosse: ancora nel 1909 si lamentavano "*i tumulti, le proteste e minacce collettive, la chiusura dei negozi*", manifestazioni diventate una "*malattia cronica incurabile*"<sup>7</sup>. Più note sono le manifestazioni alle quali diedero luogo la tassa sul macinato (con 257 morti in meno di un mese)<sup>8</sup> e i dazi di consumo<sup>9</sup>.

Una prima svolta fu forse provocata dal formarsi, accanto al contribuente "resistente", di una seconda specie: il contribuente "obbligato". La precoce introduzione di sistemi di prelievo alla fonte su interessi e stipendi pubblici, la loro estensione ai redditi dei dipendenti privati e la derivazione dell'imponibile dai bilanci crearono delle categorie, riconosciute da amministrazione e studiosi, di soggetti "tassati fino all'ultima lira". Fu all'interno di queste categorie,

<sup>1</sup> Ciò potrebbe essere all'origine di quelli che sono stati definti equilibri sociali multipli, alcuni favorevoli e altri avversi alla *tax compliance* (Alesina e Marè [1996], pag. 104-105).

<sup>2</sup> Al momento dell'istituzione dell'imposta di ricchezza mobile in Italia (1864) fra i grandi stati europei solo Gran Bretagna (dal 1842) e Austria (dal 1849) possedevano stabilmente un tributo analogo. Imposte sul reddito di tipo moderno furono introdotte in Giappone nel 1867, in diversi stati tedeschi tra il 1874 e il 1903 (in Prussia nel 1891-1893), in Canada nel 1892, nei Paesi Bassi nel 1892/93, in Francia nel 1909 e negli USA nel 1913 (dopo un tentativo fallito nel 1894). (Webber e Wildawsky [1986], pag. 344, Ardant [1972], vol. II, pag. 373, e Gangemi [1967], *passim*).

<sup>3</sup> Un episodio: nel 1874, nel verificare le dichiarazioni dell'imposta sui fabbricati, si scoprì che alcuni contribuenti avevano indicato come vani le finestre (Finanze [1874-1915], anno 1874, pag. 19). Si può pensare che essi fossero corsi con il ricordo ad un modo tipico di calcolare quell'imposta in antico, vale a dire il numero delle finestre.

<sup>4</sup> Volendo far notare il miglioramento avvenuto, Einaudi nel 1914 confronterà i funzionari suoi contemporanei con "*i rozzi arnesi di un tempo, incolti e temuti dai contribuenti terrorizzati*" (Einaudi [1960-1965], vol. 3, pag. 614).

<sup>5</sup> In un suo discorso Sella fa riferimento a due esattori assassinati, in tempi diversi, in provincia di Messina (Resoconti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, XI legislatura, 2<sup>a</sup> sessione 1871/72, 10 dicembre 1872, pag. 3664).

<sup>6</sup> Per un'esposizione recente di tale punto di vista, Gallo [2007].

<sup>7</sup> Nicola [1909], pag. 386-387.

<sup>8</sup> Per una descrizione degli eventi, Marongiu [1988], pag. 418 e seguenti, nonché la bibliografia ivi riportata.

<sup>9</sup> Einaudi parlava nel 1905 del "*casotto del dazio segno a tanti odi e occasione di tanti tumulti, in tutti, si può dire, i comuni chiusi del mezzogiorno*" (Einaudi [1960-1965], vol. 2, pag. 269. A titolo d'esempio, si possono ricordare i moti dei fasci siciliani, che ebbero fra gli obiettivi proprio i "casotti" (da ultimo Barone [2003], pag. 98).

principalmente di impiegati, che probabilmente si sviluppò un senso civico, prima forzato e poi più spontaneo. Senza le necessità materiali che spingevano alla rivolta le vittime del dazio di consumo (operai e braccianti), esse alimentarono tale coscienza prima attraverso il confronto con chi si sottraeva al prelievo – e quindi con un senso relativo dell’ingiustizia – e poi, probabilmente, cominciarono a considerare tale ingiustizia come assoluta, riconoscendo implicitamente nel pagamento delle tasse un dovere civico.

A partire da tale mutamento altri se ne produssero, nei decenni successivi, in parallelo con le trasformazioni della società italiana. A giudizio di chi scrive, almeno tre sono i momenti rilevanti: 1) la crisi di fine secolo, con il già ricordato affacciarsi sulla scena di istanze sociali e di pulsioni democratiche e socialiste; 2) l’autoritarismo fascista, inteso qui come scorciatoia per il *nation building* e per la formazione di un senso di cittadinanza; 3) il secondo dopoguerra, con il progetto di un fisco “democratico” perseguito da Vanoni, per dare attuazione ai precetti costituzionali in materia tributaria, al quale segue, pochi anni dopo, il miracolo economico.

Si è accennato ai risvolti tributari della crisi di fine secolo (vedi par. 3.2). Nell’ottica “dal basso” di questo paragrafo, interessa soprattutto lo sviluppo del movimento socialista, inteso come simbolo del progressivo avvicinamento di una parte delle masse italiane al processo politico e quindi anche alla macchina tributaria (periodo 1894-1914). Tale processo è stato oggetto di uno specifico studio<sup>1</sup>, dal quale emerge un quadro connotato da incertezza: sospesi tra riformismo e prospettive rivoluzionarie, fra lotta politica e lotta di classe, i socialisti stentarono inizialmente a comprendere l’importanza della questione tributaria e a partecipare al dibattito di quegli anni sulla (mancata) riforma. Influiwa probabilmente la sostanziale esenzione dalla RM di cui, come si è visto, godevano all’epoca i salari operai; era, semmai, l’ammontare di questi che contava, non la loro tassazione, pressoché inesistente. Il contributo socialista cominciò a manifestarsi su un altro punto: la fiscalità locale. Fu uno sforzo propositivo di perequazione non all’interno di imposte, aumentandone la *compliance*, ma fra imposte, in un’ottica “strutturale”: passare dai dazi di consumo, subiti dagli strati più umili, alle imposte sul reddito, pagate da quelli più abbienti. Si può comunque immaginare un duplice effetto sull’atteggiamento degli italiani: fattivo, perché coinvolse un maggior numero di soggetti nella richiesta di maggiore giustizia tributaria, già presente nelle idee di finanza democratica di Giolitti; ideologico, perché in nome dell’equità e della giustizia sociale minò o, quanto meno, ridimensionò il credo liberale.

La risposta del contribuente “resistente” fu una sua prima trasformazione in un contribuente “mimetizzato”. In primo luogo, all’aperta opposizione si affiancarono forme calibrate di frode: false intestazioni di titoli e beni (strumento destinato a duratura fortuna); operazioni in cambiali anziché in mutui per evitare il prelievo sui redditi di capitale; tenuta di una doppia contabilità per ridurre quello su impresa; occultamento di merci e manipolazione delle scritture per sottrarre i valori d’azienda alle imposte di successione. A ciò aveva portato la ormai “*diffusa conoscenza da parte dei privati delle leggi e delle loro interpretazioni*” di cui parlava Gini (vedi par. 3.2). In secondo luogo, cominciò ad operare una sorta di “così fan tutti”; lo stesso sistema tributario, nei suoi meccanismi effettivi di funzionamento – uso di redditi medi, commissioni tributarie pregiudizialmente favorevoli al contribuente, amministrazione priva di mezzi di prova – favoriva la *non compliance* e, anzi, la assumeva come inevitabile e la compensava nelle sue aliquote. Diventa quindi esemplare il caso di un avvocato di inizio novecento che, pur ammettendo di avere un reddito anche superiore a quello accertato dal fisco, chiese e ottenne in sede di contenzioso di pagare sul minore importo mediamente dichiarato dagli al-

---

<sup>1</sup> Favilli [1990].

tri professionisti della sua città<sup>1</sup>. L'opposizione ideologica del liberalismo classico alle imposte lasciò così progressivamente il passo alla prammatica circonvenzione del fisco, che presupponeva un'accettazione di massimo delle pretese dello stesso<sup>2</sup>.

L'avvento del fascismo (il periodo di riferimento è il 1922-1940) fece seguito al grande sforzo finanziario della prima guerra mondiale. Quest'ultimo aveva aggiunto ai costi collettivi del tempo di pace il conto, assai più salato, della guerra, accentuando la contrapposizione fra chi pagava e chi no. La crisi *post* bellica travolse proprio quei soggetti, salariati e piccoli risparmiatori, che più difficilmente potevano sfuggire al fisco, aggiungendo una sfumatura tributaria alla più ampia e generale polemica contro "pescecani" e profittatori di guerra. Su tale stato d'animo si innestò la generale svolta autoritaria e statocentrica attuata del fascismo nell'intento di accelerare i tempi di formazione di quel senso di cittadinanza che il regime liberale aveva solo in parte realizzato<sup>3</sup>; svolta all'interno della quale si colloca quella attuata in campo tributario e già illustrata (vedi par. 3.3).

In tale contesto la figura del contribuente "resistente" era destinato ad attenuarsi ulteriormente e anche il contribuente "mimetizzato" poteva incontrare crescenti difficoltà: la frode calibrata e il "così fan tutti" rischiavano di non essere sufficienti, rispettivamente, come mezzo e alibi per il mancato adempimento tributario. Il comportamento fiscale degli italiani *non compliant* subì così un ulteriore affinamento, puntando non solo al livello delle aliquote (argomento in parte vanificato dalla politica del regime) ma anche ai difetti tecnici delle imposte, in particolare della RM. Occorre qui distinguere fra un "mondo piccolo" e un "mondo grande" dei contribuenti.

- Del primo si fece portavoce Einaudi in un articolo sull'evasione del 1928<sup>4</sup>. Prendendo come termine di riferimento i "*rivenduglioli, piccoli bottegai di villaggio, procuratori di conciliatura*"<sup>5</sup> (che, a suo dire, costituivano i nove decimi dei contribuenti delle categorie B e C) egli giunse a rovesciare i termini della questione, parlando di un "*coefficiente legale di evasione*" e sostenendo che chi evadeva lo faceva per ripristinare la parità di trattamento con gli altri contribuenti, come i lavoratori dipendenti (in particolare statali), soggetti ad aliquote minori e più garantiti (sicurezza del posto, assistenza per malattie e vecchiaia, ferie, ecc.). Arrivava così a dimostrare che l'onere dell'imposta pagata dai professionisti sul reddito effettivo non era difforme da quella dei lavoratori dipendenti, mentre ammetteva il permanere di un divario a favore degli imprenditori. La figura dell'evasore "per necessità", già presente nelle polemiche passate, ottenne così la sua consacrazione tecnica e dottrina tramite gli stessi istituti tributari, *in primis* la differenziazione di aliquote.
- Al livello del "mondo grande" – quello delle società anonime, economicamente meno precario – si manifestò un contribuente esperto, che sviluppò due tipi di strategia. Da un lato mise in opera un'attività volta a sfruttare le smagliature, nazionali e internazionali, dell'ordinamento per creare strumenti di elusione fiscale, facendo leva su quel sistema di accertamento analitico che in passato era stato applicato proprio come mezzo per garantire la *compliance*. Dall'altro, si fece "opportunista" e sfruttò l'influenza poli-

<sup>1</sup> Riportato in Lia [1906], pag. 208-209. Un esempio tanto più significativo se si considera che il professionista in questione era un deputato e se lo si inquadra nel fatto che i politici, nel loro complesso, non brillavano certo per rispetto dell'obbligazione tributaria. Sul punto si vedano i tre articoli sui redditi dichiarati dai parlamentari italiani in Riforma sociale [1912-1916].

<sup>2</sup> Si veda per la RM il seguente giudizio: "*L'impôt mobilier a fait ses preuves: il est accepté des populations; contribuables et administration ont pris l'habitude de son fonctionnement, il a les vertus des impôts anciens*" (Perdrieux [1910], pag. 48).

<sup>3</sup> Salvati [1992], pag. 226.

<sup>4</sup> Einaudi [1928].

<sup>5</sup> Vedi nota 2 a pag. 12.



tica e/o il peso economico per ottenere quelle facilitazioni tributarie di cui il regime fu generoso. In questo secondo caso, come nel primo, la resistenza si nutrì delle regole che l'ordinamento tributario produceva.

In conclusione, la contestazione passò dall'esterno all'interno del sistema, il che fu però un ulteriore passo verso l'implicito riconoscimento dello stesso. La frase di Gobetti, scritta proprio nei primi anni venti, risultò forse più corretta di quanto l'autore stesso immaginasse: *"Il contribuente italiano paga bestemmiano lo stato"*<sup>1</sup>. Forse ancora non pagava tutto, ma, intanto, aveva cominciato ad accettare l'idea di pagare; i mezzi per ridurre le imposte e le giustificazioni per comportamenti omissivi venivano cercati non solo rifiutando l'imposta *tout court* e sottraendosi al sistema, ma anche restando al suo interno, cercando di pagare meno di quanto astrattamente sarebbe stato equo, al riparo delle differenze di aliquota, dei meccanismi giuridici dei diversi sistemi di accertamento (analitico o induttivo) o della concessione di agevolazioni.

Il terzo e ultimo passaggio fu segnato, come detto, da due eventi: la nascita della repubblica (con l'avvento della costituzione) e il miracolo economico (periodo 1948-1972/73). Il primo si produsse in clima caratterizzato da atteggiamenti, già visti nel primo dopoguerra, di ostilità verso chi si era arricchito grazie alla guerra (o al regime fascista), ma portò anche a maturazione il processo di coinvolgimento delle masse (di sinistra e cattoliche), iniziato nel periodo giolittiano, processo che fece nascere una richiesta di profondo rinnovamento della società. È in questo contesto che deve essere inquadrata la scommessa di Vanoni (un cattolico con un passato socialista) su un maggiore spontaneo adempimento del contribuente. Il cittadino – di uno stato ora non solo liberale ma anche e soprattutto democratico – che pretendeva partecipazione politica doveva prima di tutto partecipare al finanziamento della spesa pubblica. La risposta parve in un primo momento positiva: l'obbligo della dichiarazione annuale dei redditi, più volte ribadito in precedenza e sempre ignorato, quasi con fastidio, dalla maggior parte dei contribuenti, trovò risposta in oltre due milioni di dichiarazioni ai fini delle imposte dirette reali e un milione per l'imposta complementare<sup>2</sup>. Gli italiani avevano accettato di mettersi in fila per denunciare i propri redditi.

Questo risultato fu in parte vanificato non solo dalle inefficienze amministrative già descritte (vedi par. 3.4), ma anche dal secondo evento menzionato: il miracolo economico. Il sorgere spontaneo di nuove imprese e la conseguente frammentazione del sistema<sup>3</sup> fecero nascere il fenomeno del "sommerso delle origini"<sup>4</sup>: sottrarsi al fisco divenne una forma di agevolazione "autogestita", giustificata da quelle ufficiali che l'amministrazione continuava a riconoscere anche in quegli anni. Capì così che evasori fossero "scusati" dai magistrati quando invocavano, a giustificazione del proprio operato, proprio l'esistenza di tali facilitazioni<sup>5</sup>; torna a proposito un altro personaggio di Mastronardi, un fabbricante di scarpe che lamenta la pochezza dell'esenzione decennale a lui concessa confrontandola con quella ventennale e con i rimborsi di cui si sono giovati altri imprenditori suoi concorrenti<sup>6</sup>.

L'esito complessivo non deve però essere pensato necessariamente in termini di regresso del senso civico degli italiani verso il fisco. L'affermazione di un'economia ad alto tasso di sviluppo fece sì che, almeno in parte, quel sommerso potesse avere come sbocco finale la regolarizzazione, anche tributaria; un ruolo non secondario in questo processo potrebbe aver giocato il crescente peso di lavoratori dipendenti sempre più sindacalizzati, consapevoli dei propri diritti e determinati a vederli, prima o poi, riconosciuti all'interno di imprese pienamen-

<sup>1</sup> Citato in Gallo [2007], pag. 19.

<sup>2</sup> Dati riportati in Finanze [1952-1974], anno 1952.

<sup>3</sup> Crainz [2003], pag. 116 e seguenti.

<sup>4</sup> Roma [2006], pag. 24-31.

<sup>5</sup> Cosciani [1964], pag. 155.

<sup>6</sup> Mastronardi [1994], pag. 412.

te legali. Insieme ai vecchi equilibri di sviluppo economico “lento” che avevano caratterizzato il nostro paese fino al miracolo, si rompe anche il “mondo piccolo” degli evasori per necessità: esso cessò di essere uno stato permanente per tutti e diventò, per chi volesse o potesse, una fase transitoria. Mentre per alcuni l'appartenenza al settore “nero” dell'economia rimase definitiva, per altri essa segnò solo un momento nella costruzione di un'attività imprenditoriale o professionale più sviluppata. Essere un soggetto *compliant* diventava in certa misura un obbligo per chi, crescendo, volesse partecipare a segmenti più alti e profittevoli del sistema economico (accesso al mercato del lavoro specialistico, ai fornitori migliori, ai clienti di fascia più alta).

L'ultima fase di questa storia tributaria (periodo successivo al 1972/73) non sembra aver cambiato il panorama sin qui delineato, ma ne ha, forse, rafforzato le tinte. La figura del contribuente “obbligato” è ancor oggi il termine di paragone per gli altri soggetti; la sensazione di ingiustizia relativa è anzi stata probabilmente acuita dall'essere egli, oggi a differenza che in passato, assoggettato alla stessa scala di aliquote di imposizione sul reddito di chi evade. L'evasore “per necessità” si ritrova davanti ancora l'alternativa fra permanenza nell'area del sommerso, quale sembra caratterizzare alcune zone del meridione e settori produttivi tradizionali a bassa redditività, e convenienza della regolarizzazione, come probabilmente è avvenuto e avviene nei distretti industriali, vecchi e nuovi<sup>1</sup>, quando le dimensioni e il tipo di attività rendono possibile (e necessario) applicare, in tutto o in parte, il “marchingegno” che è stato definito della “tassazione analitico-aziendale”<sup>2</sup>. Il contribuente “opportunista” si è riproposto, per effetto della riforma tributaria, come attento sfruttatore di meccanismi elusivi, rinnovati e potenziati dalla sempre maggiore internazionalizzazione, ma anche contrastati negli ultimi anni con più decisione<sup>3</sup>. E anch'esso conosce una “soglia di regolarizzazione”: per le imprese la quotazione in borsa e per le persone fisiche la notorietà.

Ciò che sembra cambiato è soprattutto il contesto in cui tali attori si muovono. In primo luogo, il dibattito civile e politico sul sistema tributario è divenuto, in specie negli ultimi anni, un fatto quotidiano e continuo. Anche il ruolo della stampa è stato significativo: l'inchiesta de Il Giorno (vedi par. 3.4) è stata solo un punto d'inizio di altre e numerose iniziative che hanno divulgato i temi tributari. In senso contrario a questi due meccanismi di “trasparenza”, che potrebbero aver incentivato il passaggio verso un maggior senso civico, vi è la rinascita di un fattore ideologico di giustificazione della *non compliance*: le varie tesi neo-liberiste, ciascuna connotata da un differente spessore culturale, sullo stato come “leviatano” da “affamare”, sull'esercizio da parte sua di una “tirannia fiscale” o sulla sua natura “criminogena”. Esse, però, non sembrano aver determinato un palese ritorno del contribuente “resistente”: scioperi e obiezioni fiscali sono rimasti fino ad oggi solo a livello di proclami.

Se ritorniamo alle quattro cause di antica alienazione rispetto alle ragioni del fisco sopra esposte e cerchiamo di verificare quali di esse siano ancora operanti oggi, si può concludere che una, l'esistenza di agevolazioni fiscali, era sparita nelle forme più antiche prima dell'unità ed è stata ridimensionata in quelle moderne dopo la riforma tributaria. Una seconda, la presenza di interessi privati nel processo impositivo aveva cominciato ad attenuarsi già nel settecento; lo stato unitario ha completato tale lavoro, da ultimo con la “nazionalizzazione” della riscossione. Restano operanti le altre due – scelta dei soggetti sui quali caricare l'imposta e destinazione delle risorse raccolte – ma in forma diversa. Ritornando alle indagini citate all'inizio del paragrafo, si possono formulare due osservazioni.

---

<sup>1</sup> Roma [2006], pag. 91 e seguenti.

<sup>2</sup> Lupi [2009].

<sup>3</sup> L'esempio forse più noto è costituito dalle cosiddette frodi “carosello” nel settore dell'IVA, che, nel loro basarsi essenzialmente su un soggetto che sparisce prima di essere chiamato a pagare l'imposta, richiamano le frodi all'imposta di ricchezza mobile di cui parlava Sella quasi un secolo e mezzo fa (vedi nota 1 a pag. 19).

- In primo luogo, del malizioso riparto operato dalle classi dirigenti in passato si può dire che sopravviveva nel 1992<sup>1</sup> la convinzione di una tolleranza dell'evasione da parte dello stato (75,7% degli intervistati del 1992) dovuta a volontà (o, meglio, “non-volontà”) politica (42%). Questa sfiducia nelle scelte e nei comportamenti della classe dirigente restava però distinta dalla figura dello stato e quindi dal suo diritto a reclamare imposte: si faceva comunque salvo il principio del pagamento delle stesse (“fondamentale” per il 91,9%) ed erano solo messe in discussione le sue modalità di applicazione (ad esempio, aliquote elevate per il 59%, ingiustizia delle imposte per il 49%).
- Circa la destinazione delle risorse, certo non accade più, come scriveva Muratori nel Settecento, che “*fuori degli Stati, ridotti in provincia, volano le rendite*”. Tale problema non è però scomparso, ma ha subito una trasformazione in due sensi: la qualità della spesa pubblica come fonte di legittimità per il prelievo e la correlazione “territoriale” fra spese ed entrate. Sempre nel 1992 il 60,9% degli italiani era abbastanza o molto d'accordo con l'idea che la mala gestione del denaro pubblico fosse un motivo dell'evasione fiscale; sotto il secondo profilo, nel 2004<sup>2</sup> quasi metà degli intervistati era molto o abbastanza d'accordo sul fatto che “i soldi delle tasse dovrebbero essere spesi nel luogo dove sono stati presi”, anche se il consenso su questa forma di federalismo “puro” risultava in calo rispetto al 1992.

Ne uscirebbe così confermata l'impressione, sopra descritta per le varie tipologie di contribuente “latitante”, di un'accettazione di principio dell'obbligo fiscale e del permanere di risorse non più su di esso, ma sulle modalità di attuazione dello stesso. Un successo non da poco per uno stato che un secolo e mezzo fa stentava persino a farsi riconoscere come legittimo, almeno sotto il profilo fiscale, da una parte significativa della popolazione.

## 5. Conclusioni

I problemi di *compliance* sono una vecchia conoscenza per il sistema tributario italiano e continuano ad esserlo. Risulta difficile dire con precisione come si sia evoluto il fenomeno nel tempo, vista l'incertezza dei dati, in particolare quelli passati, ma l'ordine di grandezza sembra aver subito un ridimensionamento: la quota del reddito nazionale non assoggettata a tassazione è scesa dalla metà grossolanamente stimata da Einaudi prima della grande guerra a un quarto, secondo i calcoli del ministero dell'economia e delle finanze per il 2006; semmai è l'accresciuta ricchezza del paese ad aver reso oggi il fenomeno più macroscopico in valore assoluto. I diversi metodi di quantificazione sono inoltre concordanti nell'individuare le aree nelle quali si è concentrata la *non compliance*: piccole imprese e attività professionali; una conferma per gli anni *post* riforma è data dal fatto che l'IVA è l'imposta con la maggiore percentuale di evasione. Il fatto in sé non sorprende, poiché si tratta di imponibili per loro natura sfuggenti. Ciò che colpisce è la continuità storica del fenomeno, che travalica anche riforme considerate epocali, come quella del 1972/73; solo negli ultimi venti anni i dati sui redditi medi possono indurci a sospettare che, con il *forfait* prima e gli studi di settore poi, qualcosa stia cambiando – *festina lente* – anche per questi soggetti.

All'atto dell'unità gli italiani non erano abituati a pagare imposte, in particolare sul reddito, e hanno opposto una notevole resistenza attiva, dovuta forse anche alla modernità del nuovo sistema di tassazione. Un gruppo sempre crescente di soggetti (dipendenti pubblici e privati *in primis*) è però divenuto via via *compliant* per forza, mentre il resto trasformava la resistenza dapprima in “mimetizzazione”, modificando di fatto il funzionamento del sistema, quindi nel suo sfruttamento opportunistico (elusione, agevolazioni) e, infine, in un atteggiamento di resi-

<sup>1</sup> Cannari e altri [1997], pag. 539 e seguenti

<sup>2</sup> Cannari e D'Alessio [2007], pag. 13 e 20.

stenza “quasi passiva” (l’evasore “per necessità”) che può, in certe situazioni, preludere ad una regolarizzazione.

Il quadro che così si compone è quello di un processo faticoso e difficile di “educazione tributaria”. Il livello di *non compliance* e i soggetti che ne sono artefici ci ricordano quanto di questo sforzo educativo sia stato fatto, quanto resti da fare e con quali destinatari; compiere passi indietro o anche solo rimanere fermi vorrebbe dire aggravare un problema che è ancora oggi rilevante. Il sovrapporsi delle diverse spiegazioni ci segnala che il problema della *compliance* tributaria è quella che i giuristi chiamano una “fattispecie a formazione complessa” e quindi che l’ “offerta educativa” deve anch’essa essere complessa, plurale. Va, forse, riconosciuto un maggior spazio a rimedi “amministrativi”, ma vi devono essere anche soluzioni “strutturali”, “legistiche” e “quantitative”. In alcuni casi, infine, lo svolgimento storico ci ha mostrato uno sfasamento delle soluzioni rispetto alle analisi, il che ci dovrebbe mettere in guardia dal rischio di azioni incongruenti o intempestive, dall’eccessiva adesione a schemi ideologici precostituiti, dalla semplice inerzia amministrativa e legislativa, dall’eccessiva indifferenza che la politica mostra talvolta per la tecnica tributaria.

Necessità, costanza, articolazione e coerenza degli interventi sono, in ultima analisi, i precetti che la storia ci consegna e sono anche quelli che ci impongono il presente e il futuro, sempre più caratterizzati non solo da esigenze di una finanza pubblica equilibrata, ma anche da scenari di concorrenza fiscale internazionale e di crescente integrazione europea.

Abbiamo alle spalle oramai quasi centocinquanta anni di storia unitaria, che è anche tributaria: pagare i tributi è stato parte del nostro diventare nazione e resta parte dell’esserlo. Le cattive abitudini ereditate dal passato non si cancellano nel lustrò di una legislatura né si bruciano nel falò di una “grande riforma”. Per chi voglia costruire in Italia un sistema fiscale *compliant* non ci sono bacchette magiche ma tanto lungo, paziente e tenace lavoro.

## Riferimenti bibliografici

- Agricoltura [1881-1914] – Italia, Ministero di Agricoltura, industria e commercio, Direzione generale di statistica (poi della statistica e del lavoro), Annuario statistico italiano, anni vari
- Alesina e Marè [1996] – Alberto Alesina e Mauro Marè, Evasione e debito, in AA.VV., La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992, a cura di Andrea Monrochio, Bologna, 1996
- Alessio [1880] – Giulio Alessio, L'imposta del dazio-consumo in Italia, in Annali di statistica, n. 92, vol. 17, 1880
- Alessio [1883-1887] – Giulio Alessio, Saggio sul sistema tributario in Italia e sui suoi effetti economici e sociali, 2 volumi, Torino, 1883-1887
- Amì [1885] – Silvio Amì, Curiosità statistiche della ricchezza mobile, Roma, 1885
- Ardant [1972] – Gabriel Ardant, Histoire de l'impôt, 2 volumi, s.l., 1972
- Baffigi [2008] – Alberto Baffigi, Estimates of private wealth in Italy after unification: historiography and statistical method, in Banca d'Italia, Household wealth in Italy, articoli presentati alla conferenza tenuta a Perugia il 16-17 ottobre 2007, Roma, 2008
- Banca d'Italia [1895-2008] – Banca d'Italia, Relazione annuale, Roma, anni vari
- Banca d'Italia [2006] – Banca d'Italia, Commissione consultiva sull'imposizione fiscale delle società. Audizione del rappresentante della Banca d'Italia dott. Vieri Ceriani, Roma, 12 settembre 2006
- Barberis [1999] – Corrado Barberis, Le campagne italiane dall'Ottocento a oggi, Bari, 1999
- Barone [2003] – Giuseppe Barone, I fasci siciliani, in Francesco Benigno e Giuseppe Giarrizzo, Storia della Sicilia, volume 2, Bari, 2003
- Bernardi [1989] – Luigi Bernardi, Per un'introduzione al dibattito sul sistema tributario italiano e alle proposte di riforma, in AA.VV., La questione tributaria, a cura di Antonio Pedone, Bologna, 1989
- Bernardi [1996] – Luigi Bernardi, L'IRPEF: un'introduzione al dibattito, in AA.VV., I nuovi sistemi tributari, a cura di Amedeo Fossati e Silvia Giannini, Milano, 1996
- Bernardi e altri [1986] – Luigi Bernardi, Carlo Buratti, Flavio Frattini, Anna Marenzi e Lorenzo Robotti, Irpef e Iva: un'analisi modellistica, in AA.VV., Il sistema tributario oggi e domani, a cura di Emilio Gerelli, Milano, 1986
- Bernardi e Bernasconi [1996] – Luigi Bernardi e Michele Bernasconi, L'evasione in Italia: evidenze empiriche, in "Il fisco", n. 38, 1996, pag. 19-35
- Bernardi e Franzoni [2004] – Luigi Bernardi e Luigi Alberto Franzoni, Evasione fiscale e nuove tipologie di accertamento: una introduzione all'analisi economica, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 2004, p. I, pag. 3-41
- Bernasconi e Marenzi [1997] – Michele Bernasconi e Anna Marenzi, Gli effetti redistributivi dell'evasione fiscale in Italia, in Banca d'Italia-CIDE, Ricerche quantitative per la politica economica. 1997, atti del convegno tenuto a Perugia il 6-8 novembre 1997, Roma, 1999
- Bompani [1937] – Vito Bompani, Considerazioni intorno all'imposta complementare progressiva sul reddito, in "Diritto e pratica tributaria", 1937, pag. 303-312
- Bordignon e Zanardi [1997] – Massimo Bordignon e Alberto Zanardi, Tax evasion in Italy, in "Giornale degli economisti e Annali di Economia", vol. 56, n. 3-4, dicembre 1997, pag. 169-210

- Borgatta [1946] – Gino Borgatta, *La finanza della guerra e del dopoguerra*, Alessandria, 1946
- Botarelli [2000] – Simonetta Botarelli, *La progressività dell'IRPEF*, in *Quaderni del Dipartimento di economia pubblica dell'Università degli Studi di Siena*, n. 300, ottobre 2000
- Braccini [1999] – Raffaello Braccini, *Un progetto di codice tributario del 1942. La "redazione provvisoria delle norme generali del diritto tributario" dell'Istituto Nazionale di Finanza Corporativa*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 2004, p. I, pag. 337-429
- Bricchetti e de Ruggiero [1995] – Renato Bricchetti e Luigi de Ruggiero, *I reati tributari*, 2<sup>a</sup> edizione, Milano, 1995
- Brosio e altri [2002] – Giorgio Brosio, Alberto Cassone e Roberto Ricciuti, *Tax evasion across Italy: Rational noncompliance or inadequate civic concern?*, in *“Public Choice”*, 112, pag. 259-273, 2002
- Brosio e Marchese [1986] – Giorgio Brosio e Carla Marchese, *Il potere di spendere*, Bologna, 1986
- BSLC [1900-1937] – Italia, Ministero delle finanze, *Bollettino di statistica e legislazione comparata*, Roma, anni vari
- Buscema e D'Amati [1961] – Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano, a cura di Salvatore Buscema e Nicola D'Amati, Padova, 1961
- Cabiati [1912] – Attilio Cabiati, *La nominatività dei titoli al portatore e l'imposta di successione*, in *“La riforma sociale”*, 1912, pag. 769-829
- Campa [1985] – Giuseppe Campa, Cesare Cosciani e la riforma tributaria italiana, in *“Economia delle scelte pubbliche”*, n. 3, 1985, pag. 173-180
- Campa [1988] – Giuseppe Campa, *Stime dell'evasione IVA: un confronto con i dati di contabilità nazionale*, in AA.VV., *Problemi di finanza pubblica*, vol. 8, Roma, 1988
- Campa e Dellerà [1986] – Giuseppe Campa e Giuseppe Dellerà, *Il ruolo dell'IVA nel sistema tributario*, in AA.VV., *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di Emilio Gerelli, Milano, 1986
- Cannari e altri [1997] – Luigi Cannari, Vieri Ceriani e Giovanni D'Alessio, *Il recupero degli imponibili sottratti a tassazione*, in Banca d'Italia-CIDE, *Ricerche quantitative per la politica economica*, 1995, atti del convegno tenuto a Perugia il 2-4 novembre 1995, vol. 2, Roma, 1997
- Cannari e D'Alessio [2007] – Luigi Cannari e Giovanni D'Alessio, *Le opinioni degli italiani sull'evasione fiscale*, in Banca d'Italia, *Temi di discussione del Servizio Studi*, n. 618, Roma, 2007
- Capano e Gualmini [2006] – Giliberto Capano e Elisabetta Gualmini, *La pubblica amministrazione in Italia*, Bologna, 2006
- Capra [1984] – Carlo Capra, *Il Settecento*, in AA.VV., *Storia d'Italia*, a cura di Giuseppe Galasso – volume XV, *Il Ducato di Milano dal 1753 al 1796*, Torino, 1984
- Caracciolo [1989] – Francesco Caracciolo, *Sud, debiti e gabelle: gravami, potere e società nel Mezzogiorno in età moderna*, Messina, 1989
- Carli [1993] – Guido Carli, *Cinquant'anni di vita italiana*, Bari, 1993
- Cerea [1992] – Gianfranco Cerea, *Una stima «prudenziale» dell'evasione dell'IVA nel settore del commercio*, in *“Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”*, 1992, p. I, pag. 157-184.

- Chindamo [1899] – Giuseppe Chindamo, A proposito di dazio consumo. Osservazioni e appunti, in “La riforma sociale”, 1899, pag. 252-262
- Cianci [1933] – Ernesto Cianci, Dinamica dei prezzi delle merci in Italia dal 1870 al 1929, in *Annali di statistica*, serie VI, volume XX, Roma, 1933
- Conigliani [1896] – Carlo Angelo Conigliani, Per l’imposta progressiva, in “La riforma sociale”, 1896, pag. 123
- Contento [1914] – Aldo Contento, Sulla ripartizione territoriale della ricchezza privata in Italia, in “Giornale degli economisti”, giugno 1914, pag. 479-506
- Contento [1916/17] – Aldo Contento, Sull’evasione nelle trasmissioni gratuite mobiliari, in “Giornale degli economisti”, ottobre e dicembre 1916, pag. 1-36 e 542-566, e febbraio e agosto 1917, pag. 71-101 e 251-276
- Convenevoles [1996] – Roberto Convenevole, L’evasione dell’IVA in Italia: a quanto ammonta, come si può contrastarla, in “Quaderni”, n. 1, 1996, e in “Notiziario fiscale” n. 10/11, 1996
- Convenevoles [2009] – Roberto Convenevole, La materia oscura dell’IVA, Roma, 2009
- Corasaniti [2008] – Giuseppe Corasaniti, La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell’onere della prova, in “Diritto e pratica tributaria”, n. 1, 2008, pag. 13-54
- Cordaro [1960] – Paolo Cordaro, Edilizia economica e popolare-Diritto tributario, in *Nuovissimo Digesto Italiano*, vol. 6, pag. 401-402, Torino, 1960
- Corridore [1910] – Francesco Corridore, L’evasione dei redditi, Roma, 1910
- Corte dei Conti [2008] – Italia. Corte dei Conti, Risultati del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali. Indagine programmata dalla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, (rel. cons. Luigi Mazzillo), Roma, 4 novembre 2008
- Cosciani [1940] – Cesare Cosciani, Recenti indagini sul reddito degli italiani, in “Economia”, vol. XXV (nuova serie), n. 2, febbraio 1940
- Cosciani [1948] – Cesare Cosciani, I problemi fondamentali della riforma tributaria, in “Rassegna dell’associazione bancaria italiana”, anno IV, 15-30 novembre 1948, pag. 691-713.
- Cosciani [1950] – Cesare Cosciani, La riforma tributaria, Firenze, 1950
- Cosciani [1964] – Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria (documento di lavoro elaborato dal Vice Presidente Prof. Cesare Cosciani), Milano, 1964
- Costituente [1946] – Ministero per la Costituente, Rapporto della commissione economica – V-Finanza. I-Relazione e II-Appendice alla relazione (interrogatori, questionari, monografie), Roma 1946
- Crainz [2003] – Guido Crainz, Storia del miracolo italiano. Cultura, identità, trasformazioni fra anni 50 e 60, Roma, 2003
- D’Albergo [1931] – Ernesto D’Albergo, La crisi dell’imposta personale sul reddito, Padova, 1931
- Dal Pane [1965] – Luigi dal Pane, La finanza toscana dagli inizi del secolo XVIII alla caduta del granducato, Milano, 1965
- De Mita [2000] – Enrico De Mita, Politica e diritto dei tributi in Italia: dalla riforma del 1971 a oggi, Milano, 2000
- De Mita [2003] – Enrico De Mita, Il condono fiscale tra genesi e politica e limiti costituzionali, in “Il fisco”, n. 47, 22 dicembre 2003, pag. 1-7313

- Diaz [1997] – Furio Diaz, La Reggenza, in Il Granducato di Toscana. I Lorena dalla reggenza agli anni rivoluzionari, in Storia d'Italia, vol. 13, t. 2, diretta da Giuseppe Galasso, Torino, 1997
- Di Branco [2003] – Michele Di Branco, Trent'anni di storia patria attraverso quindici condoni, in "Fiscooggi", 28 febbraio 2003
- Di Majo e Frasca [1975] – Antonio Di Majo e Francesco Frasca, Imposizione personale e distribuzione dei redditi in Italia, in Banca d'Italia, Contributi alla ricerca economica, Roma, 1975
- Di Nicola e Santoro [2000] – Fernando Di Nicola e Alessandro Santoro, Determinanti dell'evasione dell'Irpeg, in Relazioni del Secit ([www.secitonline.it](http://www.secitonline.it)), ottobre 2000
- Dominaci e Marongiu [2005] – Remo Dominaci e Gianni Marongiu, La giustizia tributaria dalla fondazione dello Stato unitario alla Seconda guerra mondiale, in AA.VV. La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale. Studi per il centoquarantennio, a cura di Giovanni Paleologo, Milano, 2005
- Einaudi [1912] – Luigi Einaudi, Per la perequazione catastale. Come la grande impresa vien fatta degenerare innanzi che sia finita, in "La riforma sociale", 1912, pag. 555-561
- Einaudi [1927] – Luigi Einaudi, La guerra e il sistema tributario italiano, Bari, 1927
- Einaudi [1928] – Luigi Einaudi, L'evasione all'imposta di ricchezza mobile e di un riordinamento delle categorie e delle aliquote atto a diminuirlo, in "La Riforma Sociale", 1928, pag. 305-328
- Einaudi [1940] – Luigi Einaudi, Miti e paradossi della giustizia tributaria, 2<sup>a</sup> edizione, Torino, 1940
- Einaudi [1960-1965] – Luigi Einaudi, Cronache economiche e politiche di un trentennio, in Opere di Luigi Einaudi, Torino 1960-1965
- Einaudi e Répaci [1954] – Luigi Einaudi e Francesco A. Répaci, Il sistema tributario italiano, Torino, 1954
- Entrate [2007] – Agenzia delle Entrate, 1997-2007. L'agenzia delle entrate a dieci anni dagli uffici unici: bilanci e prospettive, Roma, 2007
- Fauci [1987] – Riccardo Fauci, Luigi Einaudi, Torino, 1987
- Favilli [1990] – Paolo Favilli, Il labirinto della grande riforma: socialismo e "questione tributaria" nell'Italia liberale, Milano, 1990
- Fenoaltea [2006] – Stefano Fenoaltea, L'economia italiana dall'unità alla grande guerra, Bari, 2006
- Finanze [1873-1915] – Italia, Ministero delle finanze, Relazione sull'amministrazione del demanio e delle tasse sugli affari, Roma, anni vari
- Finanze [1874-1915] – Italia, Ministero delle finanze, Relazione della Direzione generale delle imposte dirette (1872-1876), poi delle imposte dirette, del catasto e del macinato (1877-1883), poi delle imposte dirette e del catasto (1884-1915), Roma, anni vari
- Finanze [1875-1888] – Italia, Ministero delle finanze, Annuario del Ministero delle Finanze del Regno d'Italia. Amministrazione finanziaria, Roma, anni vari
- Finanze [1876] - Italia, Ministero delle finanze, Direzione generale delle imposte dirette e del catasto. Imposta sui redditi della ricchezza mobile. Riassunto delle conferenze provinciali degli ispettori provinciali delle imposte dirette nel 1876, Firenze, 1876



Finanze [1883-1899] – Italia, Ministero delle finanze, Imposta di ricchezza mobile – Prospetti statistici dimostranti il reddito e l'imposta iscritti nei ruoli principali e suppletivi, Roma, anni vari

Finanze [1895] – Italia, Ministero delle finanze, Imposta sui redditi di ricchezza mobile – Statistica sul reddito accertato e tassato per l'imposta dell'anno 1894, Roma, 1895

Finanze [1904] – Italia, Ministero delle finanze, Imposta sui redditi di ricchezza mobile – Statistica sul reddito accertato e tassato per l'imposta dell'anno 1902, Roma, 1904

Finanze [1910-1935] – Italia, Ministero delle finanze, Statistica delle imposte di fabbricazione, anni vari

Finanze [1926] – Italia, Ministero delle finanze, La gestione delle imposte dirette dal 1914 al 1925, Roma, 1926

Finanze [1932] – Italia, Ministero delle finanze, La gestione delle imposte dirette dal 1926 al 1930, Roma, 1932

Finanze [1951] – Italia, Ministero delle finanze – Direzioni generali delle imposte dirette e per la finanza straordinaria, La gestione delle imposte dirette dal 1° luglio 1930 al 30 giugno 1940, in “Bollettino ufficiale. Legislazioni e disposizioni ufficiali”, supplemento ordinario n. 1, fascicolo I, gennaio 1951

Finanze [1952-1973] – Italia, Ministero delle finanze, Dati statistici relativi alla dichiarazione annuale dei redditi, dal 1956, Dichiarazione unica dei redditi. Dati statistici, Roma, anni vari

Finanze [1955] – Italia, Ministero delle finanze, L'attività tributaria dal 1949-50 al 1954-55. Relazione al Presidente del Consiglio del Ministro per le Finanze (Tremelloni), Roma, 1955

Finanze [1960-1967] – Italia, Ministero delle finanze, Elenco dei contribuenti possessori di redditi non inferiori a 5 milioni soggetti alla imposte di ricchezza mobile e complementare, Roma, anni vari

Finanze [1964] – Italia, Ministero delle finanze, L'attività tributaria dal 1954 al 1964. Relazione al Presidente del Consiglio del Ministro per le Finanze (Tremelloni), Roma, 1964

Finanze [1965] – Italia, Ministero delle finanze, L'attività tributaria nel 1964. Relazione al Presidente del Consiglio del Ministro per le Finanze (Tremelloni), Roma, 1965

Finanze [1976] – Italia, Ministero delle finanze, Rapporto sull'Anagrafe tributaria, Roma, 1976

Finanze [1978-2007] – Italia, Ministero delle finanze, Analisi delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche presentate nel ..., poi Analisi statistiche. Le persone fisiche, Roma, anni vari

Finanze [1981] – Italia, Ministero delle finanze, Elenco dei contribuenti che hanno dichiarato per il 1977 un reddito imponibile superiore ai 40 milioni, Roma, 1981

Finanze [2002-2009] – Italia, Ministero dell'economia e delle finanze, Bollettino delle entrate tributarie, Roma, anni vari

Fiorillo e Gallegati [2008] – Fabio Fiorillo e Mauro Gallegati, Contribuenti ed evasori: chi, dove e quando, [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 10 giugno 2008

Fiorio e d'Amuri [2005] – Carlo V. Fiorio e Francesco d'Amuri, Workers' tax evasion in Italy, working paper dell'Università commerciale Luigi Bocconi, Econpubblica, Centre for Research on the Public Sector, n. 104, 2005

- Fleck e Mahfouz [1975] – Florian H. Fleck e Rashwan Mahfouz, Imprese multinazionali. Elusione fiscale e manipolazione dei profitti attraverso sussidiarie e rifugi fiscali, in “Rivista internazionale di scienze economiche”, n. 10, 1975.
- Fornari e Scajola [1977] – Giancarlo Fornari e Silvano Scajola, Contro il fisco di classe. Contenuto, limiti e prospettive dell’azione sindacale per una più avanzata politica tributaria, in AA.VV., Per una svolta nella politica fiscale, a cura di Giancarlo Fornari, Milano, 1977
- Forte [1954] – Francesco Forte, Alcune riflessioni in tema di teoria e di politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società di capitali, in “Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”, 1954, p. I, pag. 247-277
- Fuà e Rosini [1985] – Giorgio Fuà e Emilio Rosini, Troppe tasse sui redditi, Bari, 1985
- Galasso [2006] – Giuseppe Galasso, Il Regno di Napoli. Il Mezzogiorno spagnolo (1494-1622), in Storia d’Italia, vol. 15, t. 2, diretta da Giuseppe Galasso, Torino, 2006
- Galeotti [1967] – Gianluigi Galeotti, L’origine dell’imposta sui redditi di ricchezza mobile in Italia, Milano, 1967.
- Gallo [1977] – Franco Gallo, L’imposta personale, la famiglia e il principio di capacità contributiva, in AA.VV., Per una svolta nella politica fiscale, a cura di Giancarlo Fornari, Milano, 1977
- Gallo [2007] – Franco Gallo, Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione, Bologna, 2007
- Gangemi [1967] – Lello Gangemi, Sistemi finanziari comparati, 2 volumi, Torino, 1967
- Giannetta e altri [1955] – Enzo Giannetta, Gaetano Scandale e Mario Sessa, Teoria e tecnica dell’accertamento del reddito mobiliare, Roma, 1955
- Giannotti [1991] – Paolo Giannotti, Per una storia delle imposte in Italia. I casi della patrimoniale e della nominatività dei titoli al portatore (1912-1922), Urbino, 1991
- Giannotti [1998] – Paolo Giannotti, La riforma impossibile. Momenti di storia del fisco in Italia. 1876-1918, Urbino, 1998
- Gini [1962] – Corrado Gini, L’ammontare e la composizione della ricchezza delle nazioni. Seconda edizione aggiornata a cura di Antonio Giannone, Torino, 1962
- Ginsborg [1999] – Paul Ginsborg, L’Italia del tempo presente, Torino, 1999
- Giusti [1912] – Ugo Giusti (cur.), Annuario statistico delle Città italiane, redatto dal prof. Ugo Giusti, Firenze, 1912
- González García [1974] – Eusebio González García, La cosiddetta “evasione fiscale legittima”, in “Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze”, I, pag. 51 e pag. 254, Milano, 1974
- Herr [2002] – Ursula Herr, L’evoluzione della struttura dell’Irpef: un’analisi attraverso le dichiarazioni, in “I centogiorni e oltre: verso una rifondazione del rapporto fisco-economia?”, atti del convegno di studi tenuto a Bari, 15-17 gennaio 2002, allegato n. 11 a “Il fisco”, n. 18, 6 maggio 2002
- Interno [1878] – Italia, Ministero dell’interno, Annuario statistico italiano, Roma, 1878
- Istat [1927-2009] – Istituto centrale di statistica, Annuario statistico italiano, Roma, anni vari.
- Istat [1951] – Istituto centrale di statistica, Studi sul reddito nazionale, in “Annali di statistica”, serie VIII, vol. III, Roma, 1951

- Istat [2004-2008] – Istituto centrale di statistica, La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali, Roma, anni vari
- Istat [2009] – Istituto centrale di statistica, Il valore della moneta in Italia dal 1861 al 2008, Informazioni, n. 9, Roma, 2009
- Jauch [1936] – Edoardo Jauch, Possibilità di applicazione del contingente corporativo, in "Diritto e pratica tributaria", 1936, pag. 103-109
- Lanaro [1979] – Silvio Lanaro, Nazione e Lavoro. Saggio sulla cultura borghese in Italia 1870-1925, Venezia, 1979
- La Rosa [1978] – Salvatore La Rosa, Metodi di accertamento e riforma tributaria, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 1978, p. I, pag. 216-266.
- La Rosa [1981] – Salvatore La Rosa, Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 1981, p. I, pag. 558-593.
- Lazzeri [1988] – Riccardo Lazzeri, Economia e finanza nella Repubblica Sociale Italiana (1943-1945), Milano, 1988
- Lia [1906] – Antonio Lia, L'imposta mobiliare e la riforma dei tributi diretti in Italia, Roma-Torino, 1906
- Longobardi e Pedone [1994] – Ernesto Longobardi e Antonio Pedone, Le politiche di bilancio e il debito pubblico, in AA.VV., L'economia italiana degli anni Settanta agli anni Novanta. Pragmatismo. Disciplina. Saggezza convenzionale, a cura di Felice Roberto Pizzuti, Milano, 1994
- Lupi [1996] – Raffaello Lupi, Le illusioni fiscali, Bologna, 1996
- Lupi [2009] – Raffaello Lupi, Diritto tributario. Oggetto economico e metodo giuridico nella teoria della tassazione analitico-aziendale, Milano, 2009
- Manacorda [1993] – Gastone Manacorda, Dalla crisi alla crescita. Crisi economica e lotta politica in Italia. 1892-1896, Roma, 1993
- Maresca [1965] – Vincenzo Maresca, Un indice di tentata evasione per la imposta complementare sui redditi, in Istituto centrale di statistica, Studi statistici sulla finanza pubblica. Atti del primo convegno. Roma 7-8 aprile 1965, in Annali di statistica, anno 94, serie VIII – vol. 16, 1965
- Marigliani e Pisani [2007] – Massimiliano Marigliani e Giovanni Pisani, Le basi imponibili IVA. Aspetti generali e principali risultati per il periodo 1980-2004, Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate, n. 7, 2007
- Marino e Zizza [2008] – Maria Rosaria Marino e Roberta Zizza, L'evasione dell'Irpef: una stima per tipologia di contribuente, XX Conferenza della Società italiana di economia pubblica, Pavia, 25-26 settembre 2008
- Marongiu [1988] – Gianni Marongiu, Alle radici dell'ordinamento tributario italiano, Padova, 1988
- Marongiu [1995] – Gianni Marongiu, Storia del fisco in Italia, I. La politica fiscale della Destra storica (1861-1876), Torino, 1995
- Marongiu [1996] – Gianni Marongiu, Storia del fisco in Italia, II. La politica fiscale della Sinistra storica (1876-1896), Torino, 1996

- Marongiu [2001] – Gianni Marongiu, Storia dei tributi degli enti locali. (1861-2000), Padova, 2001
- Marongiu [2005] – Gianni Marongiu, La politica fiscale del fascismo, Cosenza, 2005
- Mastronardi [1994] – Lucio Mastronardi, Il meridionale di Vigevano, Torino, 1964, in Il maestro di Vigevano. Il calzolaio di Vigevano, Il meridionale di Vigevano, Torino, 1994
- Melis [1988] – Guido Melis, Due modelli di amministrazione tra liberalismo e fascismo. Burocrazie tradizionali e nuovi apparati, Roma, 1988
- Melis [1996] – Guido Melis, Storia della amministrazione italiana 1861-1993, Bologna, 1996
- Monacelli [1996] – Daniela Monacelli, Stima dell'evasione fiscale: rassegna dei metodi e degli studi effettuati per l'Italia, in "Economia pubblica", vol. 26, n. 6, 1996, pag. 103-126
- Mondani [1965] – Aristide Mondani, Una formulazione assiomatica delle leggi dell'evasione fiscale, in Istituto centrale di statistica, Studi statistici sulla finanza pubblica. Atti del primo convegno. Roma 7-8 aprile 1965, in Annali di statistica, anno 94, serie VIII – vol. 16, 1965
- Montemurri [1942] – Commissione per la revisione delle attribuzioni degli uffici provinciali finanziarie e la semplificazione dei servizi, Relazione all'Eccellenza Thaon di Revel (Ministro per le finanze), Roma, 1942
- Moricola [1995] – Giuseppe Moricola, Stato, industrie, fiscalità: appunti sul rapporto tra fisco ed economia in età liberale, in "Società e storia", vol. 18, n. 68 (aprile-giugno), 1995, pag. 267-295
- Nicola [1909] – Francesco Nicola, Il sistema del contingente nella imposta di ricchezza mobile, in "L'economista di Firenze", 1909, pag. 386-388, 410-413, 423-426.
- Nitti [1903] – Francesco Saverio Nitti, Principi di scienza delle finanze, Napoli, 1903
- OCSE [2005] – OECD, Survey of Trends in Taxpayer Service Delivery Using New Technologies, Forum on Tax Administration, Parigi, febbraio 2005
- Pantaleoni [1882] – Maffeo Pantaleoni, Teoria della traslazione dei tributi. Definizione, dinamica e ubiquità dei tributi, Roma, 1882 (ristampa del 1958, a cura di G. Ugo Papi).
- Pechman [1957] – Joseph Aaron Pechman, Erosion of Individual Income Tax, in "National Tax Journal", volume 10, marzo 1957, pag. 1-25
- Pedone [1979] – Antonio Pedone, Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana, Bologna, 1979
- Perdrieux [1910] – Pierre Perdrieux, Les fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière, 2<sup>a</sup> edizione, Parigi, 1910
- Pescatore [1867] – Matteo Pescatore, La logica delle imposte: sposizione [sic] di principii di diritto, di legislazione e di economia sociale e dell'ordinamento delle pubbliche imposte che ne risulta con un appendice sulle crisi finanziarie, Torino, 1867
- Petretto e Pisauro [1994] – Alessandro Petretto e Giuseppe Pisauro, Struttura produttiva dell'amministrazione delle imposte dirette e costi di « enforcement », in "Politica economica", anno X, n. 1, aprile 1994, pag. 3-41
- Petri [1990] – Rolf Petri, La frontiera industriale. Territori, grande industria e leggi speciali prima della Cassa per il Mezzogiorno, Milano, 1990
- Petri [2002] – Rolf Petri, Storia economica d'Italia. Dalla grande guerra al miracolo economico (1918-1963), Bologna, 2002

- Pietrantonio e Pizzini [1988] – Luigi Pietrantonio e Antonino Pizzini, *Annuario delle imposte dirette. 1973-1988*, Milano, 1988
- Piola e Nina [1913-1918] – Giuseppe Piola, *Ricchezza mobile (tassa di)*, completata da Luigi Nina, in *Digesto italiano*, vol. XX, parte II, pag. 249-545, Torino, 1913-1918
- Pisani e Polito [2004] – Stefano Pisani e Cristiano Polito, *Asimmetrie territoriali nella compliance fiscale*, Agenzia delle entrate, Documenti di lavoro dell'Ufficio studi, n. 3, Roma, 2004
- Pisani e Polito [2006] – Stefano Pisani e Cristiano Polito, *Analisi dell'evasione fondata sui dati IRAP. Anni 1998-2002*, Agenzia delle entrate, Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, n. 2, Roma, 2006
- Plebano [1899-1902] – Achille Plebano, *Storia della finanza italiana*, Torino-Roma, 1899-1902
- Pugliese [1937] – Mario Pugliese, *La riforma degli ordinamenti tributari*, in "Archivio di diritto pubblico", vol. II, fascicolo 3, 1937
- Pugliese [1938] – Mario Pugliese, *Fabbricati (imposta sui)*, in *Nuovo digesto italiano*, vol. 5, pag. 753-763, Torino, 1938.
- Répacì [1939] – Francesco Antonio Répacì, *Reddito (Imposta complementare sul)*, in *Nuovo Digesto Italiano*, vol. 11, pagg. 79-86, Torino, 1939.
- Répacì [1962] – Francesco Antonio Répacì, *La finanza pubblica italiana nel secolo 1861-1960*, Bologna, 1962
- Ricotti e Sanelli [2006] – Giacomo Ricotti e Alessandra Sanelli, *Conti finanziari e fiscalità: un'analisi storica*, in Banca d'Italia, *I conti finanziari: la storia, i metodi, l'Italia, i confronti internazionali*, atti del convegno tenuto a Perugia, 1-2 dicembre 2005, Roma, 2006.
- Riforma sociale [1912-1916] – L'imposta di ricchezza mobile e i nostri parlamentari (articoli siglati dalla rivista), in "La Riforma Sociale", 1912, pag. 1, 1913, pag. 768, e 1916, pag. 447
- Rochat e altri [1980] – AA.VV., *La casa in Italia*, a cura di Giorgio Rochat, Gaetano Materiale, Lidia Spano, Bologna, 1980
- Roma [2006] – Giuseppe Roma, *L'economia sommersa*, Bari, 2006
- Russo [1986] – Vincenzo Russo, *Il fallimento dei Centri di servizio nella crisi dell'amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Il sistema tributario oggi e domani*, a cura di Emilio Gerelli, Milano, 1986
- Russo [1989] – Vincenzo Russo, *Il ministero delle finanze*, Roma, 1989
- Salimbeni [1974] – Renato Salimbeni, *Le agevolazioni fiscali alle attività industriali*, in AA.VV., *La legislazione economica dalla fine della guerra al primo programma economico*, Milano, 1974
- Salvati [1992] – Mariuccia Salvati, *Il regime e gli impiegati. La nazionalizzazione piccolo-borghese nel ventennio fascista*, Bari, 1992
- Samperi-Mangano [1935-1936] – Vincenzo Samperi-Mangano, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciali per azioni*, Milano, 1935-1936
- Sanna [2003] – Daniele Sanna, *Il ministero delle finanze. Dall'agenzia delle tasse all'agenzia delle entrate (1861-2001)*, Milano, 2003
- Scoca [1929] – Salvatore Scoca, *Ancora le sperequazioni e le evasioni dell'imposta di ricchezza mobile – II*, in "La Riforma Sociale", 1929, pag. 38-54.
- Seligman [1927] – Edwin R.A. Seligman, *The shifting and incidence of taxation*, New York, 1927.

- Sella [1887-1890] – Quintino Sella, Discorsi parlamentari di Quintino Sella. Raccolti e pubblicati per deliberazione della Camera dei deputati, Roma, 1887-1890
- Société des Nations [1939] – Société des Nations, La prévention de la double imposition internationale et de l'évasion fiscale. Vingt ans de progrès sous les auspices de la Société des Nations, a cura di Mitchell B. Carroll, Ginevra, 1939
- Sogei [1999] – Società generale d'informatica, Confronto tra dati fiscali e di contabilità nazionale, Roma, 1999
- Spoelberch [1908] – Olivier de Spoelberch, L'Impôt sur le Revenu en Italie, Bruxelles, 1908
- SPT [2001] – Scuola polizia tributaria della Guardia di finanza, Polizia tributaria e Guardia di finanza: esperienze, realtà e prospettive. L'evoluzione della Polizia tributaria dal 1921 ai giorni nostri, Roma, 2001
- Steve [1947] – Sergio Steve, Il sistema tributario e le sue prospettive, Roma-Milano, 1947
- Steve [1997] – Sergio Steve, Scritti vari, Milano, 1997
- Tanzi e Schuknecht [2007] – Vito Tanzi e Ludger Schuknecht, La spesa pubblica nel XX secolo, Firenze, 2007
- Tesoro [1940] – Giorgio Tesoro, Terreni (imposta sui), in Nuovo digesto italiano, vol. 12, parte 2, pag. 97-145, Torino, 1940.
- Tesoro [1969] – Ministero del tesoro – Ragioneria generale dello stato, Il bilancio dello stato italiano dal 1862 al 1967, Roma, 1969
- Thaon di Revel [1938] – Paolo Thaon di Revel, Contingente, quotità e contingente di studio, in "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze", 1938, p. I, pag. 319-343
- Thaon di Revel [1940] – Paolo Thaon di Revel, Gli indici del reddito nazionale dal 1928 al 1938, Roma, 1940
- Tivaroni [1912] – Jacopo Tivaroni, Metodi di accertamento della ricchezza imponibile. Ricerche di diritto finanziario, Torino, 1912
- Toniolo [1980] – Gianni Toniolo, L'economia dell'Italia fascista, Bari, 1980
- Tremonti [1997] – Giulio Tremonti, Lo Stato criminogeno, Bari, 1997
- Tremonti e Vitaletti [1986] – Giulio Tremonti e Giuseppe Vitaletti, Le cento tasse degli italiani, Bologna, 1986
- Tremonti e Vitaletti [1991] – Giulio Tremonti e Giuseppe Vitaletti, La fiera delle tasse, Bologna, 1991
- Tremonti e Vitaletti [1994] – Giulio Tremonti e Giuseppe Vitaletti, Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale, Roma-Bari, 1994
- Uckmar [1960] – Victor Uckmar, Fabbricati (Imposta sui), in Nuovissimo Digesto Italiano, vol. 6, pag. 1096-1104, Torino, 1960.
- Valiani [1988] – Rolando Valiani, La tassazione diseguale. Un libro bianco della Federazione nazionale dei dirigenti di aziende industriali, 2<sup>a</sup> edizione riveduta e integrata, Roma 1998
- Vanoni [1977] – Ezio Vanoni, La politica economica degli anni degasperiani. Scritti e discorsi politici ed economici, a cura di Piero Barucci, Firenze, 1977
- Visco [1968] – Vincenzo Visco, Calcolo dell'aliquota di un'imposta sul valore aggiunto supponendo parità di gettito e di evasione con l'imposta generale sull'entrata, in AA.VV., Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Roma, 1968

- Visco [1984a] – Vincenzo Visco, Erosione ed evasione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche nel periodo 1975-1980, in AA.VV., Problemi di finanza pubblica, vol. 6, Milano, 1984,
- Visco [1984b] – Vincenzo Visco, Disfunzioni ed iniquità dell'Irpef e possibili alternative: un'analisi del funzionamento dell'imposta sul reddito in Italia nel periodo 1977-1983, in A.A.VV., La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito, a cura di Emilio Gerelli e Rodolfo Valiani, Milano, 1984
- Visco [1992] – Vincenzo Visco, Fiscal System and Fiscal Reform in Italy in the 90s, in A.A.VV., Design and Reform of Taxation Policy, a cura di Gianluigi Galeotti e Massimo Marrelli, Dordrecht, 1992, citato in Michele Bernasconi, Evasione fiscale in Italia ed evoluzione recente degli strumenti di contrasto, in AA.VV., La finanza pubblica in Italia: rapporto 1995, a cura di Luigi Bernadi, Bologna, 1995
- Visco [2000] – Vincenzo Visco, Il fisco giusto. Una riforma per l'Italia europea, Milano, 2000
- Visentini [1948] – Bruno Visentini, Sui caratteri dell'imposizione diretta, in "Rassegna dell'associazione bancaria italiana", anno IV, 15-30 novembre 1948, pag. 714-730
- Vitale [1977] – Marco Vitale, Cronache e prospettive della riforma tributaria, in AA.VV., Per una svolta nella politica fiscale, a cura di Giancarlo Fornari, Milano, 1977
- Vitale [1979] – Marco Vitale, La tassazione delle imprese, in AA.VV., È fallita la riforma tributaria?, a cura di Emilio Gerelli e Marco Vitale, Milano, 1979
- Vitaletti [1984] – Giuseppe Vitaletti, Erosione ed evasione nel campo dell'imposizione personale: un'analisi quantitativa, in "Rapporto CER", n. 2, 1984
- Webber e Wildavsky [1986] – Carolyn Webber e Aaron Wildavsky, A History of Taxation and Expenditure in the Western World, New York, 1986
- Zizza [2002] – Roberta Zizza, Metodologie di stima dell'economia sommersa: un'applicazione al caso italiano, Banca d'Italia, Temi di discussione (n. 463), Roma, 2002

## **Tavole**



**Tavola 1.1 – Importi medi dei redditi dichiarati ai fini della RM per gruppi – Categoria B (lire correnti)**

Rami d'attività	1876	1877	1878	1879	1880	1881	1882	1883	1884	1885	1886	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893	1894
Prodotti tessili	2.711	2.835	1.875	1.872	1.707	1.821	1.738	1.768	1.924	1.978	1.877	1.866	1.888	2.092	1.930	2.188	2.040	1.996	3.289
Industria agraria	732	736	672	677	666	653	655	640	623	597	560	534	526	510	504	496	501	497	815
Comm. e manip. prod. nat.	834	843	786	755	735	721	712	710	715	693	703	676	672	646	649	641	647	635	979
Nutritimento	653	649	540	531	516	499	493	482	484	489	476	470	478	471	476	477	471	476	832
Esercizi vari	671	618	551	540	564	490	506	505	400	384	377	371	373	371	372	372	387	386	687
Materie medicinali ed aff.	749	745	724	695	679	670	681	669	672	672	677	675	689	695	719	720	728	733	1.124
Prodotti chimici	1.081	1.089	1.223	1.171	1.188	1.695	1.362	1.645	1.450	1.332	1.170	1.576	1.244	1.336	1.661	1.512	1.484	1.613	2.300
Educazione – Arti belle	1.312	1.053	955	958	897	903	911	912	923	937	890	908	968	981	1.058	1.107	1.122	1.111	1.722
Vestiario	794	811	708	700	695	666	667	693	656	637	635	628	584	615	618	619	609	574	984
Industrie varie e comm.	782	791	668	630	620	606	595	580	585	582	580	577	602	610	598	552	580	545	966
Industrie artistiche e mecc.	972	945	826	803	821	757	754	733	802	718	704	697	701	687	708	704	723	721	1.179
Legno e ferro	820	850	483	471	453	449	444	436	449	435	430	424	433	430	486	434	423	481	785
Metalli e minerali	6.604	6.809	5.922	5.332	5.706	5.981	6.565	4.892	4.254	5.127	3.943	3.976	3.871	4.382	4.375	4.305	4.360	3.945	4.203
Materiale da costruzione	881	923	825	828	779	798	791	821	858	820	876	876	942	979	954	963	842	843	1.286
Trasporti – Comm. maritt.	2.678	3.452	2.867	2.444	2.157	2.319	1.812	1.977	1.915	1.993	2.159	1.883	1.931	2.208	1.963	2.330	2.315	2.334	3.382
Carta e stampa	1.223	1.220	1.075	1.092	1.040	1.008	1.002	1.039	1.024	1.019	1.017	1.045	1.126	1.160	1.139	1.161	1.011	1.113	1.696
Credito – Affari vari	10.757	9.992	8.858	8.342	7.397	8.286	6.600	7.189	6.116	6.207	6.765	7.585	7.338	6.703	7.458	5.152	3.918	3.446	4.137
Imprese – Appalti	1.633	1.713	1.752	1.612	1.571	1.686	1.813	1.658	1.703	1.775	1.848	1.780	1.840	1.876	1.835	1.927	1.739	1.665	2.415
Altre attività	4.966	630	527	689	502	581	526	599	755	817	487	437	844	530	1.031	585	493	525	891

Fonte: Finanze [1874-1915]; in dettaglio (tra parentesi quadre l'esercizio finanziario di riferimento della relazione): 1876 e 1877, [1877] elaborazioni (causa diversa classificazione delle attività) sui dati dell'allegato 15; 1878 e 1879, [1879] allegato 25; 1880 e 1881, [1881] allegato 23; 1882 e 1883, [1883] allegato 25; 1884 e 1885, [1885-1886] allegato 27; 1886 e 1887, [1887-1888] allegato 27; 1888 [1889-1890] allegato 4; 1889 e 1890 [1890-1891], allegato 12; 1891 e 1892 [1892-93], allegato 5; 1893 [1893-1894], allegato 2; per il 1894, Finanze [1895], appendice alle tavole XI e XII.

**Tavola 1.2 – Importi medi dei redditi dichiarati ai fini della RM per gruppi - Categoria C (lire correnti)**

Professioni	1876	1877	1878	1879	1880	1881	1882	1883	1884	1885	1886	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893
Educative	423	424	385	357	367	361	368	352	347	350	343	388	324	318	314	325	332	325
Sanitarie	435	394	412	401	396	400	402	398	411	409	413	400	411	413	452	455	467	466
Ecclesiastiche	224	221	205	203	202	202	203	200	201	202	201	199	200	199	176	202	207	208
Legali	631	643	670	667	687	684	701	696	694	708	703	692	730	733	767	773	814	809
Tecniche	549	545	385	498	491	486	482	478	475	471	497	481	497	508	542	544	554	540
Artistiche	711	649	412	513	480	521	554	531	506	475	500	476	519	527	572	586	573	651
Intermediarie	759	757	837	763	826	753	735	709	709	699	690	678	686	682	713	702	711	707
Stipendi tassati con rivalsa*	4.450	4.604	4.262	4.691	4.574	4.776	4.617	4.942	4.957	5.100	3.285	3.367	2.996	3.182	3.287	3.554	3.257	3.342
Impieghi e vitalizi	559	564	549	551	554	555	536	551	539	534	547	535	499	484	479	476	473	484
Altri	359	340	270	329	371	265	314	245	255	256	244	237	204	236	230	231	287	287

\* Si tratta dei redditi da lavoro dipendente; la cifra però non rappresenta la media di questi ultimi essendo i ruoli intestati non ai dipendenti che percepivano i redditi, ma ai loro assai meno numerosi datori di lavoro (persone fisiche e società) che li erogavano.

Fonte: v. tavola 1.1. Viene omessa la colonna relativa al 1894 in quanto sono disponibili solo i dati relativi a persone fisiche e non anche alle società.

**Tavola 2 – “Specie” ripartite in base al reddito medio (lire correnti)**

Anno	≤ 1.000	> 1.000 ≤ 3.000	> 3.000 ≤ 5.000	> 5.000
1882	72	25	5	6
1883	71	26	6	5
1884	74	25	4	5
1885	76	22	3	7
1886	74	25	4	5
1887	74	24	4	6
1888	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
1889	78	20	4	6
1890	74	23	5	6
1891	74	21	6	7
1892	73	24	6	5
1893	74	21	7	6

Fonte: elaborazioni su Finanze [1883-1899]: 1882-1887, tavole XI – Totali per regno; 1889-1893, tavole XV e XVI.

**Tavola 3 – Redditi medi dichiarati per l'imposta sulla ricchezza mobile (in lire correnti)**

	1 – Tutte le categorie			2 – Categoria B (impresa)		
	Collettivi (a)	Privati (b)	a/b	Collettivi (a)	Privati (b)	a/b
1875	4.690,99	543,50	8,6	n.d.	n.d.	n.d.
1876	4.719,25	568,93	8,3	n.d.	n.d.	n.d.
1877	4.875,66	570,65	8,5	n.d.	n.d.	n.d.
1878	4.898,32	533,41	9,2	n.d.	n.d.	n.d.
1879	4.929,15	509,98	9,7	n.d.	n.d.	n.d.
1880	4.952,20	498,54	9,9	n.d.	n.d.	n.d.
1881	5.294,33	488,55	10,8	n.d.	n.d.	n.d.
1882	5.008,64	492,06	10,2	39.912,12	671,69	59,4
1883	5.150,31	486,45	10,6	42.035,13	644,95	65,2
1884	5.300,44	488,20	10,9	37.567,43	647,86	58,0
1885	5.633,59	479,94	11,7	37.454,13	635,66	58,9
1886	5.713,28	478,28	11,9	41.949,15	620,08	67,7
1887	5.966,75	468,54	12,7	41.055,01	606,76	67,7
1888	6.323,73	473,26	13,4	40.036,77	608,65	65,8
1889	n.d.	n.d.	n.d.	39.962,96	635,47	62,9
1890	n.d.	n.d.	n.d.	36.064,60	595,35	60,6
1891	n.d.	n.d.	n.d.	32.180,58	639,94	50,3
1892	n.d.	n.d.	n.d.	28.860,59	448,15	64,4
1893	n.d.	n.d.	n.d.	26.248,64	586,85	44,7
1894-1895	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
1896	4.752,00	335,77	14,2	n.d.	n.d.	n.d.
1897	4.309,97	331,55	13,0	n.d.	n.d.	n.d.
1898	4.388,06	336,93	13,0	n.d.	n.d.	n.d.
1899	4.388,23	335,23	13,1	n.d.	n.d.	n.d.
1900	4.463,48	331,68	13,5	n.d.	n.d.	n.d.
1901	4.683,73	327,92	14,3	n.d.	n.d.	n.d.
1902	4.819,04	329,93	14,6	76.709,82	1.013,82	75,7
1903	4.773,93	325,87	14,6	n.d.	n.d.	n.d.
1904	4.652,47	334,02	13,9	n.d.	n.d.	n.d.
1905	4.962,51	334,55	14,8	n.d.	n.d.	n.d.
1906	5.221,96	345,62	15,1	n.d.	n.d.	n.d.
1907	5.647,80	349,94	16,1	n.d.	n.d.	n.d.
1908	6.385,56	357,69	17,9	n.d.	n.d.	n.d.
1909	6.729,99	368,92	18,2	n.d.	n.d.	n.d.
1910	6.231,09	382,77	16,3	n.d.	n.d.	n.d.
1911	7.127,87	391,00	18,2	n.d.	n.d.	n.d.
1912	7.333,34	409,45	17,9	n.d.	n.d.	n.d.

Fonti: colonna 1, Finanze [1874-1915]; colonna 2, Finanze [1883-1899]: 1882, tavola XI; 1883-1887, tavole XII - Riepilogo generale dei redditi della categoria B; 1888-1893, tavole XVII - Riepilogo generale dei redditi di categoria B; 1902, Finanze [1904], tav. VII pag. 202-203 (Totale generale Regno, reddito netto diviso per il numero dei redditi, privati).

**Tavola 4.1 – Ruoli RM: redditi medi dei contribuenti privati delle categorie B e C1**

	Categoria B		Categoria C1	
	Lire correnti	Euro 2008	Lire correnti	Euro 2008
<b>1918</b>	1.317	1.798	1.070	1.461
<b>1919</b>	1.371	1.844	1.279	1.720
<b>1920</b>	1.636	1.674	1.494	1.529
<b>1921</b>	2.455	2.124	1.873	1.620
<b>1922</b>	3.110	2.707	2.504	2.179
<b>1923</b>	3.615	3.164	2.775	2.429
<b>1924</b>	3.717	3.143	3.245	2.744
<b>1925</b>	3.933	2.961	3.801	2.861
<b>1926</b>	4.569	3.188	4.482	3.128
<b>1927</b>	5.764	4.399	5.341	4.077
<b>1928</b>	5.763	4.746	5.600	4.612
<b>1929</b>	6.403	5.190	6.251	5.067
<b>1930</b>	6.559	5.491	6.423	5.377
<b>1931</b>	6.372	5.905	6.476	6.001
<b>1932</b>	5.973	5.684	6.299	5.994
<b>1933</b>	5.681	5.746	6.040	6.109
<b>1934</b>	5.456	5.818	5.858	6.247
<b>1935</b>	5.353	5.629	5.559	5.845
<b>1936</b>	5.434	5.313	5.571	5.447
<b>1937</b>	5.656	5.052	5.648	5.044
<b>1938</b>	6.288	5.216	5.759	4.777
<b>1939</b>	7.339	5.830	5.564	4.420
<b>1940</b>	7.176	4.885	6.500	4.424

Fonti: fino al 1930 incluso, Finanze [1932] pag. 94; dal 1931 al 1940, Finanze [1951]

**Tavola 4.2 – Dichiarazioni annuali dei redditi (RM):  
redditi medi di imprenditori e lavoratori autonomi persone fisiche**

	Att. ind., comm. e artigiane		Att. professionali e artistiche	
	Lire correnti	Euro 2008	Lire correnti	Euro 2008
<b>1952</b>	455.170	6.807	424.350	6.346
<b>1953</b>	504.038	7.394	485.725	7.126
<b>1954</b>	522.963	7.471	515.841	7.369
<b>1955</b>	532.187	7.395	559.835	7.779
<b>1956</b>	548.649	7.263	585.573	7.751
<b>1957</b>	578.814	7.517	636.706	8.269
<b>1958</b>	591.254	7.327	672.902	8.339
<b>1959</b>	590.028	7.343	675.133	8.402
<b>1960</b>	615.635	7.463	713.316	8.647
<b>1961</b>	637.275	7.506	753.766	8.878
<b>1962</b>	657.393	7.367	809.852	9.076
<b>1963-64</b>	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
<b>1965</b>	690.751	6.797	1.013.905	9.977
<b>1966</b>	692.247	6.528	1.059.330	9.990
<b>1967</b>	722.087	6.676	1.089.568	10.073
<b>1968</b>	n.d.	n.d.	n.d.	n.d.
<b>1969</b>	777.005	6.954	1.314.478	11.764
<b>1970</b>	797.428	6.942	1.410.174	12.276
<b>1971</b>	857.058	7.100	1.567.185	12.983
<b>1972</b>	983.504	7.760	1.705.838	13.459
<b>1973</b>	1.071.474	8.004	1.908.936	14.260

Fonti: Finanze [1952-1973]

**Tavola 5 – Distribuzione del reddito di RM 1897 per classi di reddito  
Indici di posizione per 26 “specie” di contribuenti  
(lire correnti)**

<b>Specie</b>	<b>Moda</b>	<b>Mediana</b>	<b>Media</b>
<b>Seta</b>	500	500	2.877
<b>Cotone</b>	500	1.750	9.877
<b>Cuoi e pellami</b>	500	500	1.288
<b>Granaglie e farine</b>	500	500	870
<b>Bestiame</b>	500	500	790
<b>Mulini</b>	500	500	1.049
<b>Vini e aceti</b>	500	500	1.490
<b>Liquori</b>	500	500	2.815
<b>Nutrimento</b>	500	500	1.064
<b>Pizzicagnoli</b>	500	500	807
<b>Paste e pani</b>	500	500	876
<b>Liquoristi</b>	500	500	604
<b>Farmacisti</b>	500	500	1.089
<b>Droghieri</b>	500	500	1.148
<b>Giornalismo</b>	500	1.250	6.484
<b>Abiti</b>	500	500	1.103
<b>Calzoleria</b>	500	500	689
<b>Banchieri</b>	7.500	7.500	17.226
<b>Scontisti, ecc.</b>	500	500	1.633
<b>Letterati e giornalisti</b>	500	500	1.362
<b>Medici e chirurghi</b>	500	500	887
<b>Avvocati</b>	500	500	1.555
<b>Notai</b>	500	1.250	1.485
<b>Uscieri giudiziari</b>	500	500	1.061
<b>Ingegneri e architetti</b>	500	500	1.266
<b>Pittori, ecc.</b>	500	500	1.288

Fonte: Finanze [1883-1899], anno 1897, tavola VII, pag. 165-191

**Tavola 6 – Redditi professionali nel 1894 degli avvocati dei 124 principali comuni d'Italia per fasce di reddito (lire correnti)**

Regioni	Totale	< 640	640,01 800	800,01 960	960,01 1.120	1.120,01 1.280	1.280,01 1.500	1.500,01 3.000	3.000,01 5.000	5.000,01 7.000	7.000,01 10.000	> 10.000
<b>Piemonte</b>	2.832	446	711	888	1.020	1.204	1.447	2.260	3.938	6.171	8.572	15.794
<b>Liguria</b>	2.466	341	701	902	1.014	1.198	1.427	2.260	4.094	6.187	8.488	18.028
<b>Emilia-Romagna</b>	2.005	392	724	868	1.021	1.199	1.442	2.271	3.968	6.047	8.456	10.700
<b>Lombardia</b>	2.304	377	726	893	1.009	1.204	1.427	2.251	4.030	6.206	8.542	20.625
<b>Veneto-Friuli</b>	2.297	394	729	900	1.020	1.208	1.426	2.159	3.891	6.209	8.388	12.660
<b>Toscana</b>	2.172	443	732	892	1.015	1.199	1.435	2.270	3.870	6.115	7.925	13.200
<b>Lazio</b>	1.877	488	665	900	1.005	1.198	1.454	2.291	3.996	5.921	8.701	26.250
<b>Umbria</b>	2.191	380	725	900	1.040	-	1.475	1.981	4.067	5.550	7.750	-
<b>Marche</b>	1.894	487	722	892	1.036	1.200	1.419	2.283	3.781	5.667	9.500	-
<b>Abruzzo-Molise</b>	1.506	432	686	900	1.011	1.205	1.423	2.248	4.033	6.333	9.000	-
<b>Campania</b>	1.490	399	704	877	1.012	1.200	1.455	2.283	4.569	5.729	8.572	16.167
<b>Puglia</b>	2.039	447	714	884	1.013	1.206	1.413	2.206	3.951	5.919	8.750	14.889
<b>Basilicata</b>	2.080	354	671	850	1.017	1.194	1.417	2.356	4.458	6.333	8.000	11.000
<b>Calabria</b>	1.496	431	699	869	1.018	1.214	1.435	2.086	4.018	6.500	8.875	12.000
<b>Sicilia</b>	1.313	393	695	914	1.021	1.208	1.423	2.178	3.817	5.814	8.600	12.000
<b>Sardegna</b>	1.292	467	686	900	1.019	1.230	1.407	2.031	3.660	5.200	-	-
<b>Italia</b>	<b>1.965</b>	<b>417</b>	<b>703</b>	<b>892</b>	<b>1.014</b>	<b>1.202</b>	<b>1.437</b>	<b>2.243</b>	<b>4.015</b>	<b>6.059</b>	<b>8.558</b>	<b>16.173</b>
<b>Indice di variabilità (<math>\sigma/\mu</math>)</b>	<b>0,20</b>	<b>0,19</b>	<b>0,05</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,02</b>	<b>0,04</b>	<b>0,11</b>	<b>0,11</b>	<b>0,05</b>	<b>0,05</b>	<b>0,31</b>

Fonte: Finanze [1883-1899], anno 1895, parte II, prospetto 32, pag. 416-425.



**Tavola 7 – Redditi medi risultanti dalle dichiarazioni Irpef  
(in euro 2008)**

	Dipendenti (a)	Autonomi (b)	Imprese			b/a	c/a	d/a	e/a
			Ordinarie (c)	Altre* (d)	Totale (e)				
<b>1974</b>	12.953	19.259	64.906	12.658	13.951	149%	501%	98%	108%
<b>1975</b>	12.676	18.830	42.430	11.494	12.270	149%	335%	91%	97%
<b>1976</b>	12.779	18.634	39.429	12.125	12.977	146%	309%	95%	102%
<b>1977</b>	13.843	15.996	49.813	10.632	11.427	116%	360%	77%	83%
<b>1978</b>	14.023	15.791	55.418	10.486	11.232	113%	395%	75%	80%
<b>1979</b>	14.315	16.434	57.955	11.179	11.905	115%	405%	78%	83%
<b>1980</b>	14.785	16.723	57.986	11.445	12.212	113%	392%	77%	83%
<b>1981</b>	15.765	16.459	42.846	10.604	11.154	104%	272%	67%	71%
<b>1982</b>	15.613	17.863	38.573	10.333	10.787	114%	247%	66%	69%
<b>1983</b>	15.581	17.821	44.604	9.805	10.257	114%	286%	63%	66%
<b>1984</b>	15.550	18.058	51.486	10.221	10.662	116%	331%	66%	69%
<b>1985</b>	15.733	18.979	18.766	10.925	12.582	121%	119%	69%	80%
<b>1986</b>	15.787	19.602	18.538	10.913	12.532	124%	117%	69%	79%
<b>1987</b>	16.386	20.098	18.958	11.194	12.882	123%	116%	68%	79%
<b>1988</b>	16.856	23.492	19.449	11.536	13.544	139%	115%	68%	80%
<b>1989</b>	17.138	24.596	20.949	12.982	14.918	144%	122%	76%	87%
<b>1990</b>	17.385	24.925	20.423	12.721	14.698	143%	117%	73%	85%
<b>1991</b>	18.022	24.993	20.360	12.837	14.870	139%	113%	71%	83%
<b>1992</b>	17.840	25.161	22.271	15.264	17.282	141%	125%	86%	97%
<b>1993</b>	17.411	25.985	21.250	15.008	16.779	149%	122%	86%	96%
<b>1994</b>	17.038	25.399	20.781	14.564	16.223	149%	122%	85%	95%
<b>1995-7</b>	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d	n.d
<b>1998</b>	17.069	26.808	24.402	14.077	16.176	157%	143%	82%	95%
<b>1999</b>	15.756	26.780	25.829	14.415	16.602	170%	164%	91%	105%
<b>2000</b>	15.918	27.415	27.088	14.496	16.763	172%	170%	91%	105%
<b>2001</b>	16.748	30.896	27.597	14.360	16.616	184%	165%	86%	99%
<b>2002</b>	15.997	31.412	26.311	14.156	16.095	196%	164%	88%	101%
<b>2003</b>	15.926	31.990	26.901	14.305	16.231	201%	169%	90%	102%
<b>2004</b>	16.165	33.912	28.394	14.723	16.705	210%	176%	91%	103%
<b>2005</b>	16.236	35.758	29.134	15.009	16.965	220%	179%	92%	104%
<b>2006</b>	16.502	34.899	32.450	16.935	18.991	211%	197%	103%	115%

\* Si tratta delle imprese cosiddette minori (fino al 1984), a forfait (dal 1985 al 1988) e quindi semplificate (dal 1988).

Fonte: Finanze [1978-2007]

**Tavola 8 – Evasione dell'imposta sulle successioni (importi in lire correnti e tassi)**

	<b>Autore</b>	<b>Globale</b>	<b>Immobili</b>	<b>Mobili</b>	<b>Valori mobiliari</b>
<b>1888</b>	Magliani				80 mln
<b>1893</b>	Gagliardo				204 mln (88%)
<b>1900</b>	Rubini				170 mln (85%)
<b>1901</b>	Solinas Cossu				55%
<b>1902</b>	Carcano				60 mln (71%)
<b>1901/02-1905/06</b>	Gini				75%
<b>1907/08</b>	Tocci		27%		
<b>1907/08</b>	Gini		17%		
<b>1908/09</b>	Tocci		30%		
<b>1909/10</b>	Cabiati				86%
<b>1909</b>	Gini	32%			
<b>1913/14</b>	Contento	46%	23%	62%	
	Giovannini/Diotallevi	49%	27%	64%	
<b>1914/15</b>	Giovannini/Diotallevi	25%			
<b>1917/18</b>	Giovannini/Diotallevi	27%			
<b>1920/21</b>	Giovannini/Diotallevi	50%			
<b>1921/22</b>	Giovannini/Diotallevi	53%			
<b>1922/23</b>	Giovannini/Diotallevi	58%			
<b>1923/24</b>	Giovannini/Diotallevi	58%			
<b>1924/25</b>	Giovannini/Diotallevi	58%			
<b>1925/26</b>	Giovannini/Diotallevi	69%			
<b>1926/27</b>	Giovannini/Diotallevi	76%			
<b>1931/32</b>	Giovannini/Diotallevi	57%			
<b>1932/33</b>	Giovannini/Diotallevi	53%			
<b>1933/34</b>	Giovannini/Diotallevi	53%			
<b>1934/35</b>	Giovannini/Diotallevi	56%			
<b>1935/36</b>	Giovannini/Diotallevi	56%			
<b>1936/37</b>	Giovannini/Diotallevi	63%			
<b>1937/38</b>	Giovannini/Diotallevi	53%			

Fonti:

- Magliani, Atti e documenti parlamentari – Regno, Camera dei deputati, Raccolta degli atti stampati, XVI legislatura, sessione 2<sup>a</sup> (1887/88), n. 126-A, pag. 7;
- Gagliardo, Rubini, Solinas Cossu e Carcano, Gini [1962], pag. 230 (in nota);
- Gini, Gini [1962], pag. 232;
- Tocci, Cabiati [1912], pag. 805;
- Cabiati, Cabiati [1912], pag. 812;
- Contento, Contento [1916-1917], 1916, pag. 13, e 1917, pag. 275;
- Giovannini/Diotallevi, Gini [1962], pag. 280.

**Tavola 9 – Imposte sui redditi: “parametri” per il periodo ante riforma**

Fonte	Tributi	Anno di riferimento	Imponibile non accertato
Einaudi (1)	Imposte sui redditi	1898/99	> 50%
Lia	Imposte sui redditi dei commercianti	1901	44%
Einaudi (2)	Imposte sui redditi	1911/12	60%
Progetto “Meda”	Imposte sui redditi	1914	55%-60%
Einaudi (3)	Imposte sui redditi	1921	80%*
de’ Stefani	Imposta sui redditi di ricchezza mobile	n.d.	50%-75%
Steve	Imposta sui redditi	1930	67,2%
	Imposta complementare sui redditi	1930	87,5%
Répacì	Imposta complementare sui redditi	1930	> 60%
Vanoni	Imposte sui redditi	1938	48,3%**
Mondani	Imposta complementare sui redditi	1952	35%
Maresca	Imposta complementare sui redditi	1955	70%

\* Di cui 50 p.p. per sole esenzioni

\*\* Di cui 40,6 p.p. per sole esenzioni

Fonti:

- Einaudi (1), Einaudi [1960-1965], vol. 1, pag. 268-269;
- Lia [1906], pag. 88-92;
- Einaudi (2), Einaudi [1960-1965], vol. 3, pag. 585 e 593;
- Progetto “Meda”, Buscema-D’Amati [1961], vol. 1, pag. 258-259;
- Einaudi (3), Einaudi [1960-1965], vol. 6, pag. 856-860;
- de’ Stefani, Resoconti parlamentari - Regno, Senato, Assemblea, Discussioni, XXVII legislatura, sessione 1<sup>a</sup>, seduta del 27 marzo 1925, pag. 1824;
- Steve [1947], pag. 19;
- Répacì [1939], pag.85-86;
- Vanoni, Resoconti parlamentari – Repubblica, Camera dei deputati, Assemblea, Discussioni, I legislatura, seduta pomeridiana del 5 luglio 1949, pag. 9927;
- Mondani [1965], pag. 502;
- Maresca [1965], pag. 475-481.

N.B.: Lia si basò su un calcolo dei consumi, Mondani e Maresca su una comparazione fra quanto dichiarato dai contribuenti e quanto accertato dagli uffici, mentre in tutti gli altri casi i dati tributari furono messi a confronto con una stima del reddito nazionale; i dati di Maresca sono riferiti ai contribuenti con reddito accertato sopra i 5 milioni di lire; i dati esposti da Vanoni furono calcolati da Cosciani (cfr. Cosciani [1950], pag. 31).

**Tavola 10 – IGE: tassi di evasione (percentuale su gettito effettivo)**

	Rey	Sartorati	Visco			
			Metodo “Rey”	I stima	II stima	III stima
<b>1951-1959</b>	52,46%	35%				
<b>1959</b>					27,11%	36,98%
<b>1963</b>			46,13%	17,70%		

Fonte: Visco [1968], pagg. 147-154

**Tavola 11 – IVA: tassi complessivi di evasione (base imponibile potenziale)**

	<b>Campa [1988]</b>	<b>Bernardi e Bernasconi [1996]</b>	<b>Convenevoles* [1996]</b>	<b>Sogei [1999]</b>	<b>Marigliani e Pisani [2007]</b>
<b>1980</b>	41,7%				33,2%
<b>1981</b>	34,2%				35,5%
<b>1982</b>	33,1%				34,2%
<b>1983</b>	32,8%				34,8%
<b>1984</b>	33,7%				35,9%
<b>1985</b>	36,2%		35,9%		35,3%
<b>1986</b>			36,5%		34,8%
<b>1987</b>			36,4%		33,2%
<b>1988</b>			37,1%		32,1%
<b>1989</b>			39,7%		37,1%
<b>1990</b>			42,4%		37,1%
<b>1991</b>		38,3%	40,3%		35,2%
<b>1992</b>			36,9%		33,2%
<b>1993</b>			35,8%		33,4%
<b>1994</b>				32,9%	29,4%
<b>1995</b>					32,8%
<b>1996</b>					36,1%
<b>1997</b>					34,4%
<b>1998</b>					33,0%
<b>1999</b>					26,9%
<b>2000</b>					29,3%
<b>2001</b>					31,2%
<b>2002</b>					29,2%
<b>2003</b>					31,5%
<b>2004</b>					33,0%

\* Percentuali ricalcolate (fonte: Convevevole [1996], tabella 7, pag. 21; i dati del rigo 5 sono stati rapportati alla somma degli stessi e dei dati del rigo 6).

Non sono stati riportati, in quanto non confrontabili immediatamente con quelli riportati, i dati di Bernardi e altri [1986] e Cerea [1992]: i primi sono suddivisi per settori e i secondi si riferiscono al solo settore del commercio e all'imposta anziché all'imponibile.

**Tavola 12.1 – IRAP: tassi di evasione in Italia e per aree geografiche**

	Italia		Nord-Ovest		Nord-Est		Centro		Sud e isole	
	su BID	su BIP	su BID	su BIP	su BID	su BIP	su BID	su BIP	su BID	su BIP
<b>1998</b>	37,5%	27,3%	25,3%	20,2%	29,5%	22,8%	39,7%	28,4%	69,7%	41,1%
<b>1999</b>	31,8%	24,1%	21,5%	17,7%	24,3%	19,5%	32,4%	24,5%	60,8%	37,8%
<b>2000</b>	28,2%	22,0%	17,3%	14,7%	21,8%	17,9%	29,4%	22,7%	57,2%	36,4%
<b>2001</b>	28,1%	21,9%	17,8%	15,1%	21,3%	17,6%	27,1%	21,3%	57,6%	36,5%
<b>2002</b>	27,3%	21,5%	17,6%	15,0%	20,4%	17,0%	25,0%	20,0%	57,2%	36,4%

*BID = base imponibile dichiarata; BIP = base imponibile potenziale. I valori riferiti alla BID sono quelli indicati da Pisani e Polito [2006]; i valori riferiti alla BIP sono stati calcolati ponendo  $BIP = BID/(BID+1)$ .*

Fonte: Pisani e Polito [2006], tabella 3.

**Tavola 12.2 – IRAP: ripartizione dell'evasione per settori**

	Agricoltura	Industria	Costruzioni	Commercio	Servizi (imprese)	Servizi (famiglie)
<b>1998</b>	4,76%	11,73%	3,90%	24,47%	35,77%	19,37%
<b>1999</b>	5,26%	10,57%	5,66%	23,26%	34,61%	20,65%
<b>2000</b>	5,04%	9,12%	5,56%	23,29%	35,35%	21,65%
<b>2001</b>	4,77%	10,34%	4,35%	22,59%	35,32%	22,64%
<b>2002</b>	4,56%	10,51%	4,03%	21,24%	36,84%	22,83%

Fonte: Pisani e Polito [2006], tabella 5.

**Tavola 13.1 – Irpef: tassi percentuali cumulati di evasione ed erosione fiscale (evasione + erosione/base imponibile potenziale)**

Lavoro dipendente e pensioni								Altri redditi																Totale								
								Tutti				Agricoli				Fabbricati				Impresa e lavoro autonomo												
1	2	3	4	5	6	8		1	2	3	7	8	4	5	6	7	8	4	7	8	4	5	6	7	8	1	2	3	4	5	8	
1975	14,2							68,6																		33,7						
1976	24,4							64,7																		39,0						
1977	28,6	28,6						67,3	67,3																	42,0	42,0					
1978	28,0	27,6						67,6	67,6																	41,8	42,0					
1979	25,2	29,8	28,7					63,7	64,2	68,5																38,9	37,7	43,2				
1980		23,8	28,1						60,9	67,4																	37,0	42,5				
1981			27,8							64,5	69,2						93,2		80,1					62,4								
1982											68,1						91,8		77,3					61,9								
1983											69,4						92,6		77,7					63,4								
1984				29,6							68,6		91,5				90,6		78,2	79,1		75,7		62,2					56,6			
1985											66,4						91,0		79,0					59,5								
1986											65,9						89,5		78,9					58,8								
1987					18,8						65,9				81,7		89,8		79,7				56,5	58,6						46,7		
1988											64,8						86,5		80,1					57,7								
1989											70,2						87,4		78,6					54,2								
1990											62,6						88,1		77,7					55,2								
1991						21,6					64,2					90,6	89,9		78,4				70,2	57,0								
...																																
1994							21,5					75,1						87,5			70,0				68,9							45,9

Fonti: 1) Visco [1984a], 2) Visco [1984b]; 3) Vitaletti [1984]; 4) Bernardi [1989] (dati calcolati in base alla nuova contabilità nazionale); 5) Visco [1992]; 6) Bernardi e Bernasconi [1996], tabelle 4 e 6; 7) Cannari e altri [1997], in particolare la tavola 4.1.3 a pag. 510; 8) Bernardi [1996].

Tavola 13.2 – Irpef: tassi percentuali di erosione fiscale (erosione/base imponibile potenziale)

	Lavoro dipendente e pensioni								Altri redditi								Totale										
									Tutti				Agricoli												Fabbricati		
	1	2	3	4	5	6	8		1	2	3	8	4	6	8	4	8	4	8	4	6	8	1	2	3	4	8
1975	14,9							32,6														21,2					
1976	16,5							30,3														21,5					
1977	17,0	17,4						32,7	37,9													22,5	24,5				
1978	15,9	15,3						33,6	37,4													22,1	27,8				
1979	17,1	16,0	19,5					34,9	36,1	33,3												23,4	21,9	24,5			
1980		13,9	19,4						38,3	32,5													22,5	24,2			
1981			20,8							36,4														26,0			
...																											
1984				23,4								91,0				39,3		21,0							32,4		
...																											
1987					8,5																						
...																											
1991						13,1							89,0							7,4							
...																											
1994							12,9				34,9				85,4		36,7										22,9

Fonti: 1) Visco [1984a], 2) Visco [1984b]; 3) Vitaletti [1984]; 4) Bernardi [1989] (dati calcolati in base alla nuova contabilità nazionale); 5) Visco [1992]; 6) Bernardi e Bernasconi [1996], tabelle 4 e 6; 8) Bernardi [1996]



**Tavola 13.3 – Irpef: tassi percentuali di evasione fiscale (evasione/base imponibile potenziale)**

Lavoro dipendente e pensioni													Altri redditi											Totale									
													Tutti				Agricoli				Fabbricati			Impresa e lavoro autonomo									
1	2	3	4	5	6	9	8	10	11	1	2	3	8	4	6	8	4	8	4	6	9	8	10	11	1	2	3	4	8	11			
1975	-0,7									36,0															12,4								
1976	7,9									34,4															17,5								
1977	11,5	11,2								34,6	29,5														19,6	17,5							
1978	12,1	12,3								34,0	30,2														19,7	14,1							
1979	8,1	13,9	9,3							28,8	28,1	35,2													15,5	15,8	18,6						
1980		10,0	8,7								22,7	34,7														14,5	18,3						
1981			7,0									28,2															13,7						
...																																	
1984			6,2											0,6			38,9		54,7									24,3					
...																																	
1987				10,3																													
...																																	
1991					8,5	6,6									1,6					62,8	24,8												
...																																	
1994							8,5						40,2			2,1		33,3				59,5						23,0					
...																																	
2000								5,4															23,4										
...																																	
2004									-0,4																					13,5			

Fonti: 1) Visco [1984a], 2) Visco [1984b]; 3) Vitaletti [1984]; 4) Bernardi [1989] (dati calcolati in base alla nuova contabilità nazionale); 5) Visco [1992]; 6) Bernardi e Bernasconi [1996], tabelle 4 e 6; 8) Bernardi [1996]; 9) Bernasconi e Marenzi [1997], tavola 1 (sono stati sommati lavoratori dipendenti con pensionati e lavoratori autonomi con imprenditori); 10) Fiorio e D'Amuri [2005], tavola 2 (i dati relativi ai lavoratori dipendenti non includono i pensionati); 11) Marino e Zizza [2008], tavola 3 (le tipologie 1, 2 e 5 sono state considerate unitariamente per ottenere un valore unico relativo a lavoratori dipendenti e pensionati).

Bordignon e Zanardi [1997] stimano per gli anni 1987 e 1989 un'evasione media del 55,3% relativa a imprese e lavoratori autonomi.

**Tavola 14.1 – Variazione annuale nel numero dei ruoli della RM – Categoria B**

Rami d'attività	1880	1881	1882	1883	1884	1885	1886	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893	1894
Prodotti tessili	4,0%	-2,0%	7,9%	-2,7%	1,6%	-2,7%	5,1%	-3,0%	4,0%	-3,5%	3,1%	-5,0%	5,0%	-4,2%	0,8%
Industria agraria	3,1%	2,6%	6,7%	-1,0%	5,0%	-1,7%	0,4%	-2,0%	1,6%	-2,2%	-1,6%	-1,2%	3,9%	-0,2%	3,0%
Comm. e manip. prod. nat.	9,9%	0,7%	12,5%	-2,1%	4,6%	-1,1%	4,5%	-1,8%	4,8%	-1,8%	5,3%	-2,1%	10,0%	-1,2%	3,9%
Nutritimento	6,7%	1,1%	8,1%	0,5%	6,5%	-2,3%	9,0%	-0,2%	8,0%	-1,1%	6,1%	-3,2%	10,1%	-3,0%	4,6%
Esercizi vari	7,1%	-0,3%	4,6%	2,4%	6,2%	-0,6%	6,4%	-0,7%	7,7%	-1,1%	6,6%	-2,7%	10,8%	-1,7%	5,0%
Materie medicinali ed aff.	4,1%	0,8%	3,0%	-0,1%	2,6%	-0,2%	2,4%	-0,2%	3,7%	-2,0%	1,0%	-1,3%	5,3%	-1,7%	0,9%
Prodotti chimici	3,7%	-0,6%	7,6%	0,3%	4,4%	-3,9%	7,3%	-1,3%	4,2%	-1,4%	5,4%	-2,5%	6,7%	-2,0%	0,8%
Educazione – Arti belle	6,6%	7,4%	-0,4%	-0,2%	2,1%	-3,2%	0,4%	-2,5%	0,1%	-0,3%	10,6%	-6,1%	5,7%	-0,1%	0,8%
Vestituario	3,4%	-0,1%	9,5%	-0,3%	3,5%	1,1%	4,5%	-0,9%	13,3%	-7,1%	4,1%	-3,1%	7,6%	-1,8%	1,9%
Industrie varie e comm.	4,6%	0,7%	2,9%	0,9%	3,3%	0,2%	4,6%	-1,0%	4,3%	0,3%	1,5%	11,4%	-6,5%	-1,4%	0,6%
Industrie artistiche e mecc.	3,3%	2,0%	5,0%	3,1%	4,0%	-0,2%	5,9%	0,7%	4,3%	-1,4%	4,2%	-2,9%	5,0%	-1,7%	-0,4%
Legno e ferro	6,9%	-1,6%	7,0%	0,3%	1,9%	2,0%	6,5%	0,1%	6,2%	-1,3%	-5,8%	8,3%	9,2%	-14,9%	17,0%
Metalli e minerali	6,9%	2,6%	10,7%	3,8%	14,6%	-18,5%	8,4%	-4,7%	11,2%	-0,9%	8,5%	1,4%	15,1%	-1,9%	1,7%
Materiale da costruzione	5,5%	-1,5%	9,4%	0,6%	5,2%	0,3%	8,1%	0,6%	7,6%	-1,4%	5,2%	-3,0%	6,8%	-3,5%	2,4%
Trasporti – Comm. maritt.	4,1%	1,1%	8,8%	-1,2%	4,9%	2,2%	11,9%	-0,6%	5,8%	-3,0%	3,4%	-3,4%	8,6%	-2,2%	2,3%
Carta e stampa	3,5%	1,5%	3,9%	2,0%	1,8%	-0,4%	5,7%	-0,0%	2,0%	-1,6%	5,4%	-1,6%	4,8%	-1,2%	-0,4%
Credito – Affari vari	13,3%	1,6%	14,8%	1,1%	5,5%	1,3%	10,5%	3,5%	11,2%	2,4%	8,9%	-3,0%	8,4%	1,3%	8,1%
Imprese – Appalti	10,3%	0,6%	4,4%	0,8%	9,5%	1,1%	3,6%	1,1%	3,3%	3,8%	6,4%	-4,6%	7,8%	-6,6%	6,6%
Altre attività	21,0%	-3,6%	16,5%	6,5%	17,4%	-5,3%	3,0%	-3,0%	8,8%	2,5%	3,4%	3,1%	11,3%	-3,3%	-1,3%

Fonte: Finanze [1874-1915]

**Tavola 14.2 – Variazione annuale nel numero dei ruoli della RM – Categoria C**

Professioni	1880	1881	1882	1883	1884	1885	1886	1887	1888	1889	1890	1891	1892	1893	1894
Educative	1,2%	-1,0%	4,8%	-1,6%	4,4%	-6,7%	4,4%	-0,9%	2,3%	-3,1%	-5,0%	-0,8%	15,0%	3,3%	2,8%
Sanitarie	5,9%	-2,2%	2,6%	0,5%	1,7%	-3,1%	5,0%	-0,9%	5,3%	-2,9%	10,0%	-1,3%	12,0%	-0,9%	3,1%
Ecclesiastiche	2,2%	-0,9%	2,0%	-1,5%	1,5%	-1,6%	1,4%	-1,2%	-0,4%	-0,2%	18,7%	-14,3%	6,7%	-0,5%	5,6%
Legali	3,4%	-2,7%	3,8%	-2,6%	2,4%	-4,3%	2,6%	-1,5%	5,4%	-2,9%	7,5%	-3,3%	5,2%	-3,7%	-0,4%
Tecniche	4,9%	-1,2%	5,1%	-1,6%	4,1%	-2,8%	0,9%	0,9%	10,6%	-5,6%	10,3%	-2,9%	7,3%	-1,7%	1,7%
Artistiche	3,8%	-3,7%	7,3%	-3,6%	1,4%	0,6%	-0,9%	9,0%	-5,6%	3,2%	4,2%	4,6%	15,7%	0,4%	-3,9%
Intermediarie	4,0%	8,3%	8,6%	1,6%	0,8%	2,0%	8,9%	1,4%	9,9%	-3,7%	7,3%	0,2%	12,0%	0,3%	5,7%
Altri	-7,3%	0,5%	5,6%	-9,9%	4,2%	-3,2%	1,7%	-0,8%	-7,0%	11,7%	6,1%	20,0%	-24,7%	-8,2%	7,0%

Fonte: Finanze [1874-1915]

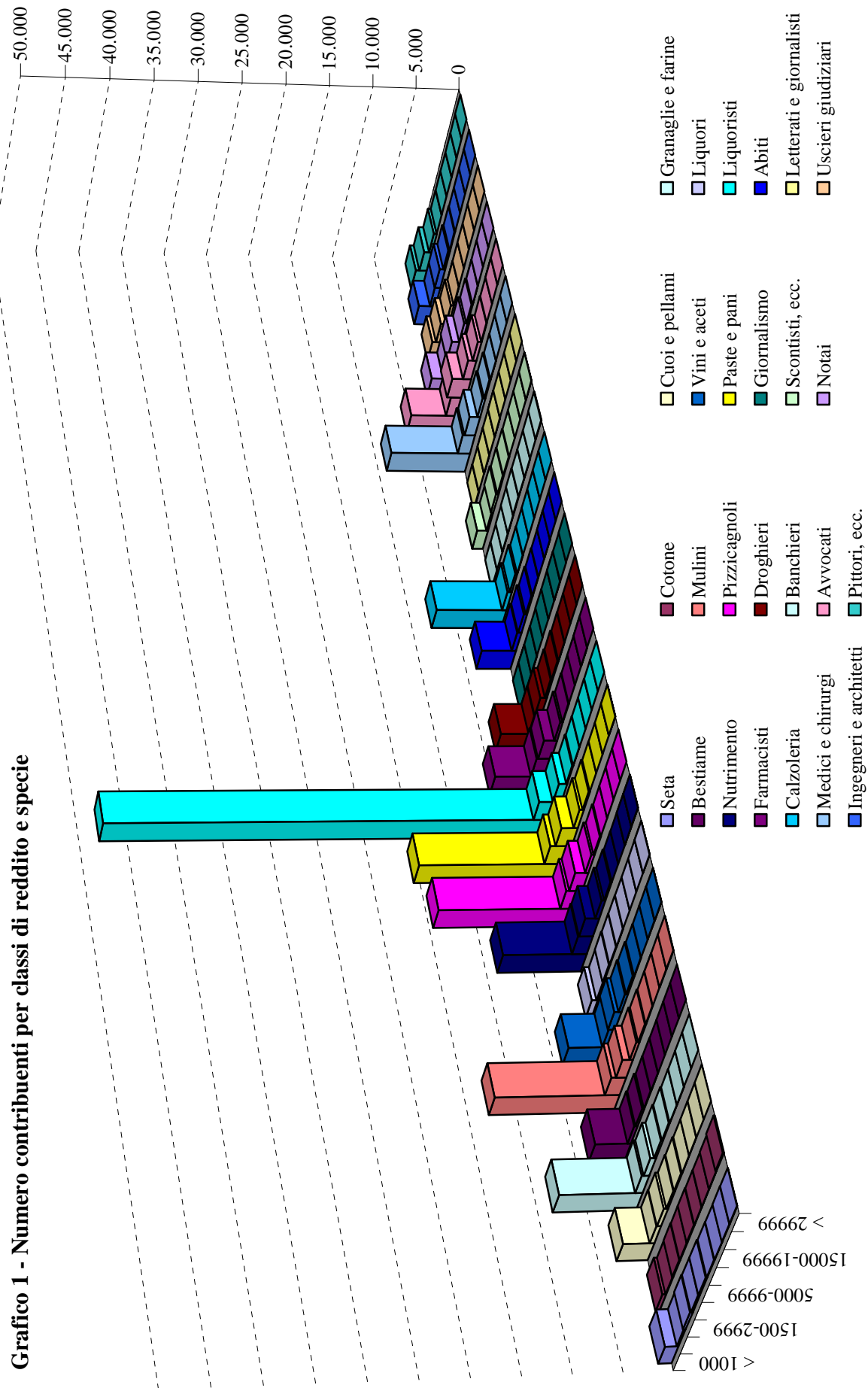
**Tavola 15 – Giudizio morale sull'evasione fiscale in Italia e in altri paesi**

È giustificabile evadere le imposte, quando possibile?	1981		1990		1995/1998		1999/2000		2005/2008	
	Italia	Altri	Italia	Altri	Italia	Altri	Italia	Altri	Italia	Altri
1 – Mai giustificabile	63.8 %	63.2 %	56.2 %	59.5 %	n.d.	58.5 %	56.6 %	64.4 %	61.5 %	61.3 %
2	10.2 %	9.5 %	10.9 %	9.6 %	n.d.	10.1 %	12.4 %	9.7 %	10.2 %	11.5 %
3	8.0 %	7.0 %	8.8 %	8.0 %	n.d.	7.8 %	9.4 %	6.8 %	10.2 %	7.1 %
4	4.3 %	4.0 %	6.0 %	4.6 %	n.d.	4.7 %	5.0 %	3.8 %	4.6 %	4.3 %
5	5.1 %	6.1 %	6.5 %	6.3 %	n.d.	6.9 %	6.8 %	5.5 %	5.4 %	5.3 %
6	2.5 %	2.5 %	3.3 %	3.1 %	n.d.	2.7 %	3.0 %	2.4 %	3.5 %	2.6 %
7	1.7 %	2.1 %	3.0 %	2.3 %	n.d.	2.5 %	2.0 %	2.0 %	1.6 %	1.9 %
8	1.7 %	1.9 %	2.4 %	2.0 %	n.d.	2.3 %	1.7 %	1.8 %	1.4 %	1.8 %
9	1.0 %	1.0 %	0.9 %	1.1 %	n.d.	1.2 %	0.9 %	0.9 %	0.4 %	1.2 %
10 – Sempre giustificabile	1.8 %	2.6 %	1.9 %	3.5 %	n.d.	3.3 %	2.2 %	2.5 %	1.3 %	3.1 %

Fonte: [www.worldvaluessurvey.org](http://www.worldvaluessurvey.org) Online Data Analysis (gli altri paesi erano 20 nel 1981, 43 nel 1990, 56 nel 1995/1998, 70 nel 1999/2000 e 56 nel 2005/2008)

## Grafici

Grafico 1 - Numero contribuenti per classi di reddito e specie



**Grafico 2 – Pressione tributaria in Italia (1862-2007; medie mobili triennali)**

