

Valeria Mastroiacovo

*Il diritto tributario alla prova del regime  
tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema*

SOMMARIO: 1. Doverosi chiarimenti sul titolo – 2. Una necessaria digressione sulla ‘precedente’ riforma tributaria – 3. Il conservatorismo e il naufragio dell’imposta unica – 4. La necessità di una ‘rieducazione tributaria’– 5. L’urgenza della riforma tributaria nei primi anni Trenta – 6. La riforma degli ordinamenti tributari del 1936 e il tempo della finanza di guerra – 7. L’accreditamento del diritto tributario per una prospettiva di riforme sistematiche

1. *Doverosi chiarimenti sul titolo*

Può apparire quanto meno bizzarro che in occasione di un Convegno, di respiro interdisciplinare, sulla legalità fascista negli anni Trenta si sia scelto di dedicare spazio al diritto tributario *alla prova del regime*, ancorché sia noto che, all’epoca, il «diritto tributario» non solo non aveva ancora raggiunto un’autonomia in ambito accademico<sup>1</sup>, ma era ancora dibattuto che questo ne avesse una sul piano scientifico e concettuale<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Gli studiosi convergono sul dato che la prima cattedra di Diritto tributario – alla quale fu chiamato Gian Antonio Micheli – venne istituita il 1° novembre 1963, nella Facoltà di Giurisprudenza dell’Università di Roma. Lo studio delle origini del diritto tributario come scienza autonoma, in relazione ad altri settori del diritto e dell’economia è stato oggetto di numerosi saggi. Seppur con differenti considerazioni, è stato comunque riconosciuto un ruolo determinante all’attivismo scientifico negli anni Trenta di autorevoli accademici, anche attraverso la fondazione di riviste scientifiche, Associazioni e Istituti finalizzati all’approfondimento di tematiche tributarie, curando il confronto con gli appartenenti al mondo delle professioni e dell’amministrazione finanziaria, in una prospettiva propositiva verso il legislatore, e così promuovendo un ruolo strategico dell’insegnamento giuridico del diritto tributario (ancorché accademicamente collocato, per lo più, nell’ambito delle cattedre di diritto finanziario e scienza delle finanze e, talvolta, di diritto amministrativo).

<sup>2</sup> Il dibattito sull’autonomia della materia si incentra proprio negli anni Trenta; gli ‘antiautonomisti’ sono figure del calibro di Santi Romano, Oreste Ranelletti e Francesco D’Alessio (di quest’ultimo si segnala *Premessa allo studio del diritto finanziario*, in «Rivista italiana di

diritto finanziario», 1937, I, pp. 111-132, in particolare p. 120). Critico si era mostrato anche Luigi Einaudi che, attaccando una «coda, non necessaria e non pertinente se non per accidente», ad una recensione (Aldo Boldi, *I procedimenti tributari demografici – L'imposta sui celibi e le esenzioni alle famiglie numerose*, Torino, Utet, 1931) dal titolo *Come studiare il fenomeno finanziario*, in «La riforma sociale. Rivista critica di economia e di finanza», 1932, pp. 681-685, aveva osservato che «quando una schiera di giuristi veri, affinati nell'uso della tecnica giuridica nel campo del diritto privato e di quello pubblico, avrà affrontato la materia del diritto tributario, ricavandone soddisfazioni intime di scoperta di terreni ignoti e suggerimenti forse atti ad arricchire le più antiche branche del diritto, anche il diritto tributario, che oggi costituisce la quintessenza della noia per docenti e per discenti, potrà aspirare alla dignità, oggi esistente solo sulla carta, di disciplina atta ad essere insegnata da cattedra universitaria. Finora siamo nello stadio dei tentativi; e finora perciò bisogna rassegnarsi a lasciare che nella scienza della finanza dominino spiritualmente gli economisti» (p. 683): si trattava di una critica alla Scuola di Benvenuto Griziotti, che oltre all'autonomia della materia propugnava un nuovo metodo di studio. Ne scaturì un confronto diretto già nel fascicolo seguente: si veda B. GRIZIOTTI, *Sul metodo di ricerca e critica negli studi finanziari, ibidem*, 1933, pp. 193-197, con postilla di L. EINAUDI, *ibidem*, pp. 197-200. Ancora nel 1938, A. DENI, *Risveglio degli studi italiani sulla finanza pubblica*, in «Diritto e pratica tributaria», 1938, pp. 3-12, osservava che «nel decennio scorso si è notato in Italia un risveglio notevole di studi in materia finanziaria (e più particolarmente tributaria)», evidenziandone due metodi di studio diversi: «una prima corrente, a indirizzo prettamente economico», che si poggia su una scuola tradizionale e «una seconda corrente di studiosi» che seguono un metodo giuridico «sforzandosi di costruire una nuova branca del diritto pubblico, denominato finanziario, del quale una parte preponderante ed assorbente presenta soltanto caratteri di autonomia: il diritto tributario»; la critica dell'Autore si fa aspra concludendo che non persuadono quelle «teorie nate dentro il tepore delle biblioteche e che non resistono all'aria fredda della strada» (p. 11). Scettico si era dichiarato anche A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1938, p. 28, il quale, restando ben saldo ad un'impostazione dogmatica e sistematica (punto di riferimento, negli anni a venire, per gli studi istituzionali della materia tributaria, non senza influssi anche sulla produzione normativa), osservava che se «deve riconoscersi al prof. Griziotti dell'Università di Pavia il merito di aver suscitato in Italia un largo interesse per gli studi di diritto tributario» non è «accogliabile il suo criterio direttivo che possono fondersi in una dottrina unica e organica così gli aspetti giuridici, come quelli politici ed economici del diritto finanziario», (dello stesso Autore sul tema si segnala *Intorno alla cd. autonomia del diritto tributario*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1941, I, pp. 57-65). La storia ha proseguito il suo corso e l'autonomia scientifica del diritto tributario oggi non è più in discussione, né qui è opportuno entrare nel merito del dibattito sulle origini di tale settore del diritto al quale, tra l'altro, negli ultimi anni è stata dedicata rinnovata attenzione. Oltre ai Convegni Aipdt del 21 giugno 2018 su «L'attualità dell'autonomia scientifica del Diritto tributario» e 12 luglio 2018 su *Tendenze e metodi della ricerca nel Diritto tributario*, si segnalano, tra gli altri, gli scritti di S. CIPOLLINA, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2018, I, pp. 163-189; F. PAPARELLA, *L'autonomia del diritto tributario ed i rapporti con gli altri settori dell'ordinamento tra ponderazione dei valori, crisi del diritto e tendenze alla semplificazione dei saperi giuridici*, in «Rivista di diritto tributario», 2019, I, pp. 587-620; G. FALSITTA, *Per l'autonomia del diritto tributario*, in «Rassegna tributaria», 2019, p. 257-264. Sul tema si rinvia inoltre a D. FAUSTO, *La polemica sull'unità disciplinare tra scienza delle finanze e diritto finanziario*, in «Quaderni di storia dell'economia politica», VIII, 1990,

Altrettanto peculiare è che si soffermi l'attenzione sulle scelte effettuate dal legislatore in materia tributaria in quel lasso temporale durante il quale si alternarono e si sovrapposero le necessità pressanti della guerra, gli interessi di talune categorie a mantenere regimi particolari di favore, aspirazioni sistematiche (finanche nella forma della codificazione), ancorché sia autori dell'epoca<sup>3</sup> sia studiosi moderni abbiano recisamente stigmatizzato tale pe-

---

2.3., pp. 240-249; si ricorda, tra l'altro, per il vivace confronto scientifico ricostruttivo: A. AMATUCCI, *L'insegnamento del diritto finanziario*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1999, I, pp. 492-525; G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario*, in «Rassegna tributaria», 2000, pp. 353-374; ID., *La sistemazione del diritto finanziario nella coeva opera di O. Ranalletti e di A.D. Giannini e la data di nascita della "scuola" finanziaria napoletana*, in «Rivista di diritto tributario», 2004, I, pp. 959-992; A. AMATUCCI, *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario*, in «Diritto e pratica tributaria», 2005, I, pp. 255-286; G. FALSITTA, *Saggio dialettico sullo svolgimento della ricerca e sull'insegnamento del diritto tributario in Italia*, in «Rivista di diritto tributario», 2005, I, pp. 1281-1348. Per completezza si segnala, infine, che, nel 1938, DENI, *Risveglio degli studi*, cit. in questa stessa nota, p. 12, a conclusione delle sue considerazioni critiche aveva precisato che «forse i tempi sono maturi per azzardare l'ipotesi che ad una sistemazione definitiva degli studi finanziari si pervenga mediante la seguente divisione della materia e conseguente istituzione di due insegnamenti autonomi, regolati da metodi di studio diversi, ma necessariamente coordinati: a) *Politica ed economia finanziaria* (fase politico economica); b) *Diritto e organica finanziaria* (fase giuridico-amministrativa)»; tale impostazione sembra in parte coincidere con quanto di recente prospettato da R. LUPI, *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: le imposte si pagano quando qualcuno le impone*, Castelveccchi, Roma 2017, par. 1.7, che ha auspicato una nuova collocazione del diritto tributario tra lo studio della scienza delle finanze e quello della scienza dell'amministrazione.

<sup>3</sup> Si segnala, tra gli altri, il severo giudizio di M. PUGLIESE, *La riforma degli ordinamenti tributari*, in «Archivio di diritto pubblico», 1937, II, pp. 557-589, in particolare p. 557; nonché E. MAGNI, *Paolo Thaon di Revel per il pareggio del bilancio*, in «Diritto e pratica tributaria», 1939, pp. 187-198, il quale introduce il suo scritto osservando che «non sempre la pubblica finanza ha potuto rispettare i precetti della scienza, ma talvolta, sotto l'assillo delle imperiose necessità, l'arte improvvisa del finanziere ha dovuto prevalere sul ponderato studio per fronteggiare straordinarie contingenze con provvedimenti straordinari. Questo felice ritorno alle concezioni classiche ed auree della nostra finanza pubblica è dovuto al Fascismo continuatore, anche in questo, dell'italico risorgimento» (p. 187); lo scritto, dichiara l'Autore, è finalizzato a passare «in rapida rassegna gli studi del Ministro che segnano l'orientamento di disegnate riforme e le direttive di marcia per la loro realizzazione [...] divulgando così, riuniti in poco spazio, gli originali e fondamentali studi che han preceduto e che accompagnano l'annunziata riforma tributaria, di universale interesse presente e futuro» per concludere che «il contribuente italiano, degno dell'alto elogio di S. M. il Re Imperatore, avviatosi "a diventare, a mezzo dell'organizzatore sindacale, un collaboratore ed un alleato dei competenti organi dello stato fascista", saprà far fronte ai nuovi oneri con coscienza e con disciplina, convinto della loro necessità e utilità, tranquillizzato nel constatare come la pubblica finanza riprenda, per merito dell'infaticabile Ministro, interprete fedele del Duce, la via maestra del nostro primo risorgimento politico».

riodo come quello della «discrasia tra le parole e le scelte concrete»<sup>4</sup>.

Se è vero che il decennio in considerazione sembra fallire sia i grandi progetti di riforme sistematiche (che si collocano prima<sup>5</sup> e dopo di esso<sup>6</sup>), sia le scelte decisive per una fiscalità di guerra (che prendono significativo avvio proprio dal 1940<sup>7</sup>), è innegabile che il dibattito scientifico di quegli anni, sollecitato da ‘giovani studiosi’, produce ancora oggi qualche eco sia in sede accademica, che negli sviluppi della legislazione di settore.

Le proposte dell’«imposta unica e progressiva» e del «contingente» per la ripartizione dei tributi, quintessenza della logica del corporativismo nell’ambito del diritto tributario, resteranno utopie irrealizzate. Tuttavia, dai documenti rinvenuti, emerge in controluce, ma in termini alquanto netti, che già in quegli anni le questioni fondamentali del diritto tributario erano essenzialmente tutte sul tavolo della politica: si trattava di stabilirne le priorità, anche evidenziandone il fattore strategico. L’accesso a quel tavolo si rivelava, pertanto, decisivo e i giuristi dell’epoca avevano piena consapevolezza del ruolo riservato alla componente accademica<sup>8</sup>.

In quest’ottica, gli anni Trenta appaiono uno snodo imprescindibile. Fu allora che prese corpo il richiamo al «diritto tributario», come sostiene la dottrina maggioritaria. Fu allora che furono individuate e discusse sul piano legislativo – ancorché poi rinviate per ragioni di opportunità politica – le principali opzioni dettate dalla finanza di guerra, da un lato, e dall’ambizione

<sup>4</sup> G. MARONGIU, *Impero, guerre, disavanzo tra gli ambiziosi progetti di riforma tributaria*, in *La politica fiscale del fascismo*, Marco ed., Cosenza 2005, p. 321, cui si rinvia per una più compiuta trattazione anche del contesto storico; si veda inoltre D. FAUSTO, *La finanza pubblica fascista*, in *Intervento pubblico e politica economica fascista*, a cura di D. Fausto, FrancoAngeli, Milano 2007, p. 702.

<sup>5</sup> Il riferimento è al progetto Meda-Tedesco-Soleri. In particolare si rinvia alla Relazione governativa del progetto di legge del 1919 di Riforma generale delle imposte dirette sui redditi e nuovo ordinamento dei tributi locali, pubblicato in *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, a cura di S. Buscema, N. D’Amati, I, Cedam, Padova 1961, p. 260 (si veda *infra* nt. 21).

<sup>6</sup> Il riferimento è a Vanoni e alla sua idea di *codice tributario*, con una parte di principi generali e una disciplina uniforme per l’accertamento e la riscossione dei tributi, in cui si inseriva un progetto di riforma per un’imposizione sui redditi personale e progressiva (su cui più ampiamente *infra sub* par. 6).

<sup>7</sup> In particolare il 1° luglio 1940 entra finalmente in vigore l’imposta ordinaria sul patrimonio (approvata con r.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1529, convertito nella legge 8 febbraio 1940, n. 100), tributo già previsto dal citato ed inattuato progetto Meda del 1919. Nello stesso anno l’imposta sugli scambi, introdotta da De Stefani, viene sostituita (con il r.d.l. 9 gennaio 1940) dall’imposta generale sull’entrata (antesignana dell’attuale iva), con ottimi immediati risultati sul bilancio dello Stato.

<sup>8</sup> Su tale profilo si rinvia *infra sub* par. 7.

a ‘sistematizzare’, dall’altro.

Starà al paziente acume del lettore di queste pagine valutare quanto a lungo l’enfasi sugli obiettivi della riforma del sistema tributario – sui quali da sempre difficilmente è mancato un diffuso consenso – abbia prevalso sulle scelte concretamente adottate dal legislatore, per lo più dettate da esigenze contingenti e, di conseguenza, fatalmente asistematiche: sicché talune citazioni testuali, in questo breve scritto, potranno apparirgli singolarmente ‘attuali’.

## 2. *Una necessaria digressione sulla ‘precedente’ riforma tributaria*

Il tema prescelto impone tuttavia una preliminare digressione a ritroso.

La reiterazione dei proclami sulla necessità di una ‘riforma fiscale’ – sintagma ambiguo quanto basta a evocare, al contempo, radicali rivoluzioni e mere sistemazioni – ha infatti, da subito, caratterizzato il regime fascista.

La legge 3 dicembre 1922, n. 1601<sup>9</sup>, concernente la delegazione di pieni poteri al Governo del re, autorizzava il «riordinamento del sistema tributario e della pubblica amministrazione», nonostante (o, come si dirà, proprio a causa) su entrambi i profili il Parlamento avesse da poco predisposto testi normativi<sup>10</sup>, tuttavia giacenti da mesi al vaglio delle diverse Commissioni.

Il ministro del tesoro Tangorra, incaricato, dal canto suo, di curare la riforma relativa alla pubblica amministrazione, in un discorso alla Camera dei Deputati<sup>11</sup> aveva osservato che «la ragione fondamentale di questo scarssissimo risultato di una legge, da cui tanti frutti si speravano, risiede[va] nel cumulo di interessi di ogni specie, che si [erano] opposti alla sua applicazione». Invocando lo stato d’eccezione, egli affermava che «i pieni poteri sono una necessità assoluta se si vuole realmente applicare una riforma bu-

<sup>9</sup> La legge, pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 15 dic. 1922, n. 293, all’art. 1 disponeva «per riordinare il sistema tributario allo scopo di semplificarlo, di adeguarlo alle necessità del bilancio e di meglio distribuire il carico delle imposte; per ridurre le funzioni dello stato, riorganizzare i pubblici uffici ed istituti, renderne più agili le funzioni e diminuire le spese, il governo del re ha, fino al 31 dicembre 1923, facoltà di emanare disposizioni aventi vigore di legge». L’art. 2 stabiliva che «entro il mese di marzo 1924 il governo del re darà conto al parlamento dell’uso delle facoltà conferite dalla presente legge»; i poteri, come è noto, vennero prorogati.

<sup>10</sup> Legge 13 agosto 1921, n. 1080, recante provvedimenti per la riforma dello Stato, la semplificazione dei servizi e la riduzione del personale.

<sup>11</sup> *La Stampa*, 26 novembre 1922, p. 1, in <<http://www.archiviola stampa.it>>.

rocratica<sup>12</sup>».

Che tale aspetto fosse inscindibile dalla riforma tributaria si desumeva dalle stesse conclusioni del ministro, il quale si diceva convinto che si trattasse di «uno degli elementi principali che potranno apportare al pareggio il bilancio dello Stato».

Proprio questo avrebbe consentito al De Stefani, cui si era demandato di predisporre la riforma fiscale, di dichiarare che nei suoi «barattoli da ministro non nascond[eva] sorprese finanziarie», impegnandosi per poche nuove entrate e tante minori spese. Affermava De Stefani che

il problema tributario è un problema assai più modesto di quello che molti immaginano [...] Avevamo un sistema tributario e il sistema è arrivato al caos. Dal caos bisogna tornare al sistema [...] Lo scarto tra ordinamento nominale e quello reale, fra l'imperativo della legge e l'applicazione della legge, è troppo grande. Lo ridurremo. Per cui a coloro che mi domandano se chiederemo nuovi sacrifici ai contribuenti rispondo: chiederemo a coloro che frodano il sacrificio di non frodare!

L'azione di governo si sarebbe, dunque, concentrata sulla riforma dell'accertamento. Essa avrebbe stroncato anche «le evasioni legali ed in genere tutte le forme di protezionismo finanziario riducendole a limiti più ragionevoli», così trovando larga materia per maggiori entrate senza ricorso a nuove forme di imposta. Sul piano della politica economica si sbandierava infatti l'abbandono del principio del "sacrificio minimo", propugnando quello "produttivistico"<sup>13</sup>. Tuttavia, a fronte di un intervento che sembrava di pura attuazione dell'esistente, il ministro aggiungeva un programma strategico chiaro nelle finalità e niente affatto nei contenuti: «l'attrezzatura economica della nazione – affermava – ha bisogno di un continuo afflusso di

---

<sup>12</sup> Il menzionato articolo precisa che il ministro «ricorda che furono già dai precedenti Governi predisposte delle riforme concrete circa le modificazioni alle circoscrizioni giudiziarie, la riduzione dell'Intendenza di finanza, degli Uffici del Registro ed Agenzie delle Imposte, per la soppressione dei monopoli industriali, per la riforma della legge sulle pensioni e sulla contabilità di Stato. La Commissione parlamentare consultiva non dette il suo parere e quindi i provvedimenti non sono stati applicati».

<sup>13</sup> Principio per cui lo Stato, anziché accrescere la pressione tributaria, mira a congegnare le imposte «in guisa da ridurre al minimo la loro pressione sui produttori si dà crescere al massimo il flusso del reddito da distribuire tra capitalisti, proprietari, imprenditori e lavoratori». Così, nelle conclusioni, L. EINAUDI, *La Guerra e il sistema tributario italiano*, Laterza, Bari 1927.

capitali perché sia conservata e possa progredire»<sup>14</sup>.

Il governo annunciava apertamente che avrebbe colpito i consumi piuttosto che il capitale: «seguiremo dunque questo criterio finanziario indiretto, in cui l'interesse della privata economia si concili con le necessità dello Stato. Bisogna parlarci chiaro. Una finanza fondata su criteri di persecuzione del capitale è una finanza folle!».

A notte fonda del 25 novembre 1922, con appello nominale, la Camera approvò i pieni poteri<sup>15</sup> dopo una serrata relazione dell'on. Matteotti che, smascherate<sup>16</sup> le cosiddette ragioni tecniche poste a base della straordinaria richiesta, aveva tristemente concluso che

quanto ai pieni poteri tributari noi non conosciamo alcun Parlamento che in regime costituzionale li abbia concessi, poiché essi formano la

<sup>14</sup> Continua il Ministro: «piuttosto che impedire l'ammortamento dei capitali nazionali, premendo sul risparmio che si reinveste e tanto conteso dallo Stato all'attività economica privata, conviene premere sui consumi e ciò nell'interesse definitivo della popolazione più disagiata. La lotta contro la formazione del capitale privato ricade sulle spalle dei lavoratori. Noi ageveremo invece, per quanto lo consentono le attuali condizioni, la formazione del risparmio, indipendentemente da questi criteri d'ordine economico la nostra opera si svolgerà decisamente nel senso della semplificazione di tutto l'ordinamento tributario, che è andato fantasticamente complicandosi dall'inizio della guerra, e vi arriveremo mediante la fusione di imposte attualmente distinte, l'assorbimento di altre in imposte più generali e modificando i modi di accertamento e di esazione. Il cittadino ha diritto di poter controllare la ragione e la misura dei tributi, ricerca oggi assolutamente impraticabile. Quando venni richiesto dei miei propositi io dissi che avrei picchiato sui chiodi meno battuti, sapendo che per questa via avrei potuto alleggerire la mano su quelli che furono fin qui oggetto di più gravi colpi».

<sup>15</sup> Votanti 365, voti favorevoli 275, voti contrari 90 (elenco pubblicato in *La Stampa*, 26 novembre 1922, p. 2, in <<http://www.archiviolaStampa.it>>).

<sup>16</sup> Matteotti (il cui discorso è riportato nello stesso articolo di cronaca parlamentare citato alla nota precedente) pone immediatamente in risalto che la questione finanziaria è solo un espediente per la richiesta dei pieni poteri. «Si dice anche che “la camera si è dimostrata incapace di risolvere i problemi più gravi dell'economia e della finanza”. – Ma o la incapacità è ritenuta costituzionale, organica, dipendente dallo stesso modo di funzionamento dei parlamenti moderni, e allora la vera legge attendibile sarebbe quella che ne riformasse la costituzione o il modo di funzionare; o la incapacità è di questa sola camera, e, a parte la dimostrazione che manca, l'unica risoluzione da prendere sarebbe quella che la camera fosse immediatamente sciolta e sostituita da un'altra capace di riprendere subito ed esercitare il suo potere e la sua funzione. La verità è che il disordine amministrativo ed economico attuale non tanto dipendono da difetti del parlamento, ma traggono inizio proprio dal momento in cui il parlamento cessò di funzionare normalmente, e la legislazione, anziché conforme alle norme costituzionali, fu tutta affidata, dalla dichiarazione di guerra in poi, al potere esecutivo, all'alta burocrazia e alle altre forze che sulle prime due hanno agito».

prima e fondamentale prerogativa senza la quale un Parlamento non esiste [...] mentre sembrava finalmente cessato il pericolo continuo della legislazione di guerra e ripristinata la tranquillità economica più produttiva, una legislazione straordinaria ricaccia i migliori nel dubbio e nell'inerzia.

Ad un così grande sacrificio delle prerogative costituzionali in materia riservata alla legge, come quella tributaria, non corrispose l'efficiente risultato promesso.

Non mancò chi<sup>17</sup> fece sentire con sottile ironia la critica a tale politica

<sup>17</sup> A. CABIATI, *La finanza ... nuova*, in *La Stampa*, 28 novembre 1922, p. 1, in <http://www.archiviola stampa.it>. È il caso di precisare che Attilio Cabiati fu senza dubbio un economista liberale, con spiccato interesse per il diritto tributario, che collaborò, tra l'altro, con *La Stampa* dal 1921 al 1927, con scritti critici e particolarmente lucidi nell'analisi sistematica dei tributi, fino a che ne fu allontanato per ragioni politiche (si rinvia alle considerazioni di F. BIENTINESI, *La battaglia quotidiana delle idee. Attilio Cabiati e «La Stampa», 1921-1927*, in «Il pensiero economico italiano», 1/2010, pp. 183-200). Negli stessi anni fu protagonista di una vicenda analoga in ambito universitario menzionata da M.G. DI RENZO VILLATA, G.P. MASSETTO, *La 'seconda' Facoltà giuridica lombarda. Dall'avvio agli anni Settanta del Novecento*, in «Annali di Storia delle Università italiane», 2007, p. 73, nt. 39. Il consiglio di facoltà di giurisprudenza dell'Università statale di Milano dell'8 marzo 1926 su proposta di Ranalletti, che viene ringraziato «dell'opera preziosa nell'insegnamento del diritto finanziario», deliberò all'unanimità che, quanto al Diritto finanziario e scienza delle finanze, si provvedesse «con titolare» e Giorgio Mortara – nipote del rabbino (si rinvia peraltro a M. BONI, *Il figlio del rabbino. Lodovico Mortara, storia di un ebreo ai vertici del Regno d'Italia*, Viella, Roma 2018) – propose al ministro della Pubblica istruzione che Attilio Cabiati, stabile di Politica commerciale nel Regio istituto superiore di studi commerciali di Genova, venisse trasferito per l'anno 1926-1927. A tale vicenda diede grande rilevanza il genovese Antonio Uckmar nello scritto introduttivo del primo numero di *Diritto e pratica tributaria* del 1926 (A. UCKMAR, *Il diritto tributario*, in «Diritto e pratica tributaria», 1926, p. 6: «Il governo nazionale, sempre vigile per il raggiungimento del benessere della nazione, ha intuito l'eccezionale importanza del problema, e non solo con sagaci provvedimenti tende a snellire e a semplificare il sistema tributario, ma cerca con ogni mezzo di dare incremento agli studi relativi. A tal fine ha istituito un'apposita cattedra presso la facoltà di giurisprudenza dell'Università di Milano, affidandone l'incarico al prof. Cabiati»). A ben vedere, dai documenti originali (gentilmente concessi dall'Archivio storico dell'Università di Milano) è risultato, che, pochi mesi dopo la citata deliberazione il Consiglio di facoltà del 20 novembre del 1926, vista la lettera ministeriale del 6 novembre del 1926, attribuiva, come secondo insegnamento gratuito al prof. Oreste Ranalletti, Istituzioni di diritto amministrativo e finanziario, e al contempo il preside comunicava il trasferimento del prof. Attilio Cabiati, al quale, tuttavia, veniva «concesso un congedo di due mesi». Successivamente, nell'adunanza del 12 febbraio del 1927, il preside comunicava che «in seguito della revoca del trasferimento del prof. Cabiati, occorre provvedere alla cattedra di diritto finanziario e scienza delle finanze. E la Facoltà propone che tale insegnamento venga affidato come secondo insegnamento gratuito, al prof. O. Ranalletti, in sostituzione delle Esercitazioni da questo tenuto». Il corso di Cabiati, se ebbe inizio, durò davvero poche lezioni e il nuovo posto da titolare di Diritto

finanziaria ricordando come il programma del ministro collimasse con il capitolo quarto dell'*Isola dei Pinguini*<sup>18</sup> di Anatole France<sup>19</sup>. Quindici secoli sono passati – chiosava sarcastico Cabiati – dalle origini dello stato di Pinguinia e «il nuovo ministro delle Finanze ripete, punto per punto, il discorso del pinguino. Evidentemente quella tavola di bronzo è divenuta l'unico testo su cui l'on. De Stefani si è educato alla scienza delle finanze»<sup>20</sup>. In ve-

finanziario e scienza delle finanze immediatamente 'riassorbito' in organico. È del tutto probabile che a fondamento del suo allontanamento vi fossero quelle stesse contestazioni studentesche per i contrasti con il regime fascista che, nel medesimo periodo, portarono alla cessazione della sua collaborazione con l'Università Bocconi (risalente al 1918) dove insegnava politica economica e monetaria (notizia riportata nella sezione "I protagonisti" sul sito <www.unibocconi.it>). Durante gli anni Trenta continuò comunque a pubblicare assiduamente su «La Riforma sociale. Rivista critica di economia e finanza» diretta da Einaudi.

<sup>18</sup> A. FRANCE, *L'île des pingouins*, Calmann-Lévy Editeurs, Paris 1908, ora *L'isola dei Pinguini*, trad. C. Verga, rev. M. Bellini, Isbn Edizioni, Milano 2012, p. 61.

<sup>19</sup> Nel romanzo l'Autore narra la prima assemblea degli Stati di Pinguinia, radunati per stabilire i tributi che il popolo dovrà pagare per sopperire alle pubbliche spese e al mantenimento della Chiesa, e descrive Morio, il più ricco fra quelle bestie, che, rispondendo al venerabile Mael, che aveva proposto una tassazione proporzionata alla ricchezza di ciascuno, così arringa la folla di pinguini: «Ritengo giusto che ciascuno contribuisca alle spese pubbliche e al mantenimento della Chiesa. [...] Bisogna dunque considerare innanzitutto l'interesse pubblico e fare quello che esso richiede. E ciò che esso richiede, padre, ciò che esso esige è di non chiedere molto a coloro che posseggono molto, altrimenti i ricchi sarebbero meno ricchi e i poveri più poveri. I poveri vivono dei beni dei ricchi e per questo tali beni sono sacri. [...] I segni dell'opulenza sono ingannatori. Di certo c'è soltanto quello che tutti mangiano e bevono: le imposte siano quindi proporzionate a quanto ognuno consuma. Sarà cosa saggia e giusta». Tra gli applausi degli anziani il monaco Bulloch chiede che questo discorso venga inciso su tavole di bronzo perché degno di passare alla storia «tra millecinquecento anni i migliori Pinguini non parleranno diversamente» (p. 61). Il capitolo si chiude con ancor più triste ironia. Il narratore osserva che «benché i bambini morissero in grande quantità e le carestie e le pestilenze giungessero con perfetta regolarità a spopolare interi villaggi, tuttavia nuovi pinguini, sempre più numerosi, contribuivano con la loro miseria privata alla prosperità pubblica».

<sup>20</sup> Non vennero risparmiate critiche neanche sul diverso fonte delle politiche di accertamento osservando che «il ministro dopo avere annunciato quell'altra novità, che per ben tassare i redditi, bisogna accertarli, si affrettava a dire che ciò si farà imponendo il rispetto delle leggi finanziarie esistenti e dell'ordinamento tributario scritto. Parole aeree, in quanto soddisfano la piazza, la quale potrà illudersi che la giustizia verrà finalmente realizzata; e nel contempo allegrano i frodatori, i quali del sistema di accertamento dell'odierna legislazione sanno perfettamente cosa pensare. Perché, con l'attuale accertamento catastale, il reddito del proprietario fondiario non si conoscerà mai. Con gli attuali mezzi di indagine, i redditi dei conduttori di terreni non saranno mai precisati. E, così potrà il Fisco continuare a torturare le società commerciali, perché il reddito tassato non è oggi quello distribuito fra gli azionisti, i guadagni globali di onesti ultimi non verranno mai conosciuti; sicché non sarà mai possibile la tassazione progressiva del reddito complessivo; e l'imposta

rità, «si trattava di seppellire l'ultima preoccupazione dei capitalisti, perché potessero concorrere liberamente alla futura gloria del regime: di seppellire, cioè, il progetto Meda-Tedesco-Soleri»<sup>21</sup>.

### 3. *Il conservatorismo e il naufragio dell'imposta unica*

In effetti, l'esigenza di salvare l'imposta fondiaria fece naufragare la moderna riforma Meda già confezionata, «una riforma generale che unificasse e modificasse in un nuovo testo completo ed organico tutte le nostre leggi relative all'imposta sui redditi»<sup>22</sup>, a vantaggio dell'introduzione di una serie di imposte reali e cedolari.

Sul fronte della tassazione reddituale, dai pieni poteri derivò solo l'imposta complementare sul reddito (approvata con r.d.l. 20 dicembre 1923,

---

di successione – malgrado le sue grottesche altezze – resterà uno specchietto per le allodole. Disarmata così la Finanza di mezzi sicuri di accertamento e garantito che, fra il reddito del capitale ed il consumo, quest'ultimo sarà il preferito del nuovo ministro, tutti oggi sappiamo quali sono “i chiodi su cui batterà” la nuova politica».

<sup>21</sup> I rivolgimenti economici degli anni Venti e l'affermarsi dei redditi non fondiari (per l'espansione di fonti mobiliari di produzione della ricchezza) avevano aperto un dibattito dottrinale e parlamentare sull'opportunità di rinnovare il sistema fiscale introducendo (anche sulla scorta dell'esperienza inglese dell'*income tax*) un'imposta generale e personale sui redditi. Limitandoci a considerazioni essenziali, il progetto Meda si proponeva di risolvere principalmente il problema della sovrapposizione di imposte (doppia tassazione interna); delle aliquote elevate; dei rapporti tra finanza locale e statale. Era strutturato sulle imposte dirette, ipotizzando di introdurre: un'imposta normale sull'entrata (con deduzione delle perdite e dell'imposizione patrimoniale, per far gravare la tassazione sul reddito disponibile); un'imposta complementare progressiva sul reddito; un'imposta integrale sul patrimonio; oltre ad attuare un coordinamento tra finanza locale e statale. Al sistema di esenzione dell'imposta normale sul reddito si proponeva dunque di affiancare un'imposta complementare progressiva che trovava applicazione oltre la soglia dell'esenzione (in un periodo storico in cui la tassazione sui redditi non riguardava ancora le società, ma solo i dividendi distribuiti alle persone fisiche), con funzione perequativa tra l'imposta sull'entrata e le imposte indirette. Si trattava di un progetto 'moderno' ben confezionato, finalizzato ambiziosamente a risolvere i problemi dell'ordinamento tributario attraverso un'imposizione progressiva unica e tuttavia mai attuato anche perché contrastato dalle classi conservatrici che preferivano una soluzione diversa basata sul mantenimento del sistema previgente con l'aggiunta di un'imposta residuale sui redditi mobiliari. Il Ministro De Stefani ripiegò infatti sull'introduzione di un'imposta complementare sul reddito, strutturata in modo molto meno efficace come una mera sovraimposta agli imponibili fiscali accertati in occasione delle imposte sui terreni, sui fabbricati e sui redditi mobiliari, la quale si rivelò per nulla risolutiva e per ciò, dai più, bene accetta.

<sup>22</sup> In questi termini F. MEDA, *L'assestamento dei tributi diretti nella finanza italiana*, in «La Giustizia tributaria», 1924, p. 163.

n. 3062, ma applicata dal 1° luglio del 1925): un'imposizione progressiva che si aggiungeva a quella proporzionale sui redditi del contribuente persona fisica già considerati ai fini dell'imposta sui terreni, dei fabbricati e della ricchezza mobile, in un sistema basato sull'imposizione diretta a carattere reale. La dottrina<sup>23</sup>, riprendendo le parole dell'on. Tumedei nella Relazione sull'entrata, per l'esercizio 1927-1928, della Giunta generale del Bilancio, segnalava che, nonostante questa modifica, nel 1926 il reddito complessivo denunciato non corrispondeva nemmeno alla ventesima parte del reddito nazionale<sup>24</sup>.

Tale sistema complesso si contrapponeva per frammentarietà (e ciò permase per tutto il periodo dello sviluppo industriale degli Stati moderni) allo schema adottato fin dall'inizio dagli altri Stati industriali e basato appunto sull'imposta unica personale e generale sui redditi; la politica tributaria di De Stefani restava concentrata – in termini di resa finanziaria – sui consumi attraverso l'introduzione dell'imposta sugli scambi e numerose altre imposte indirette<sup>25</sup>.

Risultava palese che le problematiche maggiori erano l'esito della timida introduzione di una mera 'supplementare' di imposte reali, anziché di un vero e proprio tributo a carattere globale e personale, con funzione perequativa<sup>26</sup>. Ancora nel 1927, piuttosto che intervenire sulla disciplina sostan-

---

<sup>23</sup> Le citazioni e le stime di seguito nel testo sono tratte dalla *Relazione della Giunta Generale del Bilancio dell'on. Tumedei*, riportata in F. FLORA, *Evasione fiscale e pressione tributaria*, in «Diritto e pratica tributaria», 1927, pp. 98 e 99.

<sup>24</sup> Su 41 milioni di italiani solo 404 mila risultavano avere un reddito globale superiore a 6.000 lire, che era la soglia di esenzione dalla tassazione. «Solo l'evasione in grande stile può spiegare l'enigma» nota ancora l'on. Tumedei riportato dal Flora, cit. nt. 24, p. 99: «sfuggono infatti al tributo personale tutti i contribuenti ed i redditi che, comunque non sono colpiti da alcune delle altre imposte dirette. Sfuggono i redditi esenti dalle imposte stesse; sfuggono la rilevante massa degli interessi del debito pubblico e dei depositi bancari; sfuggono i dividendi delle azioni e gli interessi delle obbligazioni, perché l'imposta non colpisce che le sole persone fisiche; sfugge tutta la ingente massa dei redditi derivanti da attività di intermediari, di affaristi, da guadagni di congiuntura, redditi che l'imposta di ricchezza mobile non giunge a colpire; sfuggono i salari degli operai, e gran parte degli stipendi degli impiegati privati. [...] Basti osservare che la media dei redditi degli industriali, commercianti e professionisti raggiunge appena le lire 4500. Ciò si ripercuote sulla complementare, il cui minimo imponibile, al netto delle passività, deve almeno raggiungere le lire seimila».

<sup>25</sup> Il 30 dicembre 1923 vennero varati ben sedici testi unici relativi all'imposizione indiretta con numerazione da 3268 a 3283.

<sup>26</sup> Lo stesso De Stefani successivamente la definì addirittura duramente «un aborto perché l'opposizione della plutocrazia mi aveva consigliato di limitarne il campo di applicazione. Era un'imposta anormale. Ma allora non ho potuto fare di più per non poter compro-

ziale del tributo, si paventava «la facoltà di ricorrere alle manifestazioni esteriori [di capacità contributiva] che la rivelano, ossia a induzioni, a criteri presuntivi, al tenore di vita del contribuente», misura che nell'immediato venne rinviata<sup>27</sup> e che di lì a poco si rese improcrastinabile<sup>28</sup>. Proprio il fatto che fosse un'imposta di secondo grado, applicata in base a dichiarazione largamente evasa, la rese di marginale importanza sia per gettito che per principio, oltre che generatrice d'un ingente contenzioso. Eppure, fino alla seconda guerra mondiale, il sistema non subì sostanziali mutamenti, nemmeno nelle aliquote: l'imposta di ricchezza mobile continuò ad evolversi diventando l'imposizione diretta principale, connotata da tutte le denunciate imperfezioni.

Già dal 1925 la fortuna di cui De Stefani aveva goduto era svanita. Entrato in conflitto con Banca d'Italia per contrarietà sulla politica monetaria a quota novanta, egli fu sostituito da Volpi fino al 1928. A questi si deve l'introduzione della nota imposta sui celibi<sup>29</sup>, che tuttavia non incise di

---

mettere il nascente regime», Lettera al direttore del *Corriere della Sera* del 27 febbraio 1932, in F. MARCOVALDI, *Vent'anni di economia e politica. Le carte di De' Stefani. 1922 - 1941*, Franco Angeli, Milano 1986, p. 255.

<sup>27</sup> FLORA, *Evasione fiscale*, cit. nt. 23, p. 99 conclude «il rimedio è grave e lo stesso on. Tu medei propone si attenda ancora prima di attuarlo».

<sup>28</sup> Fu il ministro Jung che, con il successivo r.d.l. 17 settembre 1932 n. 1261, stabilì che doveva tenersi conto anche dei redditi la cui esistenza si fosse manifestata «per circostanze o elementi di fatto, con speciale riguardo al tenore di vita del contribuente». Si introdusse, così, per la prima volta il metodo presuntivo o sintetico o anche induttivo, ai fini della determinazione del reddito, in contrapposizione al metodo analitico.

<sup>29</sup> Introdotta con r.d. n. 2132 del 1926 dal 13 febbraio 1927, prevista per i celibi da 25 a 65 anni, si aggiungeva all'imposizione per ricavare somme da destinare alla beneficenza e alla protezione alla maternità e all'infanzia; contributo fisso (per dare un'idea dell'incidenza del nuovo tributo si pensi che la quota fissa per il primo scaglione era di 70 lire, equivalente all'abbonamento annuale congiunto alle riviste *Diritto e pratica commerciale* e *Diritto e pratica tributaria*) in ragione dell'età, che saliva fino ad anni 50 e poi scendeva; raddoppiato dal 1° gennaio 1929, subì due aumenti nel 1934 e nel 1932 con aliquota aggiuntiva in ragione del reddito; fu abolita nel 1943 dal governo Badoglio. Ancora a Volpi si deve, nel 1925, l'eliminazione dell'imposta sul valore locativo sulla casa di proprietà, poi reintrodotta con la riforma della finanza locale del 1931 (a sostegno della politica demografica fascista venne introdotta la riduzione del 5% per figlio convivente a carico di età inferiore a 20 anni). Erano gli anni del raggiunto pareggio del bilancio e della ripresa economica «sgravi notevoli furono accordati ai privati, alle Province, ai Comuni, alle società per azioni, agli istituti di credito, alle Casse di risparmio, ai sindacati di assicurazione, ecc. in tema di imposte dirette, sui terreni, sui fabbricati, sulla ricchezza mobile, sui redditi agrari, sulle tasse di registro, sulla tassa scambi, sulle tasse graduali di bollo, ecc.»: così A. DENI, *Il sistema tributario dello Stato e le organizzazioni sindacali*, in «Diritto e pratica tributaria», 1935, p. 262. Il riferimento è al d.l. 20 settembre 1926, n. 1643 i cui contenuti ben rappresentavano il denunciato 'ginepraio' della legislazione tributaria.

molto sul quadro generale delle entrate<sup>30</sup>.

Subentrò il ministro Mosconi, ritenuto un collaboratore meno ingombrante. Oramai, risolti i più pressanti problemi delle finanze, grazie alla rinascita economica dal 1924 (che consentiva, anzi, di mantenere l'ordinamento tributario in un sostanziale conservatorismo), occorreva sbrigare l'ordinaria (*rectius* gattopardesca) amministrazione.

#### 4. *La necessità di una 'rieducazione tributaria'*

I provvedimenti legislativi in materia tributaria non avevano dato gli esiti annunciati, nemmeno sul fronte dell'evasione fiscale. A ciò si continuavano ad aggiungere la progressiva frammentazione della disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso per ogni singolo tributo<sup>31</sup> e l'inadeguatezza degli Uffici amministrativi sul fronte dei controlli, che contribuivano a rendere il Fisco una *mala bestia* «onde qualunque artificio, qualsiasi menzogna o finzione da parte del contribuente per evadere un contributo è considerato, anche dalle persone più oneste, come un mezzo correttissimo di legale e legittima difesa»<sup>32</sup>.

Il soffio vitale e innovatore della nuova era instaurata dal governo nazionale doveva intervenire a rinnovare la mentalità del contribuente. Si auspicava un'efficace, sia pur lenta, 'rieducazione tributaria'<sup>33</sup>: «l'individuo non deve concepire lo Stato come un nemico, il contribuente non deve consi-

<sup>30</sup> L'imposta complementare, sommata a quella sui celibi, dava entrate inferiori al tre per cento del totale, mentre le imposte indirette raggiungevano quasi il quaranta per cento; per considerazioni di maggiore dettaglio si rinvia all'ampia trattazione di MARONGIU, *La politica fiscale del fascismo*, cit. nt. 4, p. 195.

<sup>31</sup> «Non è a stupirsi come non soltanto i contribuenti, ma gli avvocati stessi ed i professionisti in genere siano, salvo rare eccezioni, completamente all'oscuro delle disposizioni tributarie e non riescano ad orientarsi in mezzo al dedalico ginepraio. Ciò spiega le rapidissime fortune accentrate in pochi esperti in materia in questi ultimi anni, quando il contribuente, assillato dalle continue richieste del fisco, spaventato perché completamente all'oscuro dei suoi doveri e dei suoi diritti, vedeva in coloro che possedevano la conoscenza dell'intricata materia quasi dei taumaturghi che potessero riuscire a salvarlo da oscure sciagure». Così UCKMAR, *Il diritto tributario*, cit. nt. 17, p. 5.

<sup>32</sup> Così in un articolo di fondo del *Secolo XIX*, 12 aprile 1927. *Il contribuente e il fisco*, riprodotto in «Diritto e pratica tributaria», 1927, pp. 55-56.

<sup>33</sup> Si rinvia al comunicato dell'Associazione nazionale dei consulenti tributari pubblicato in «Diritto e pratica tributaria», 1927, p. V, in apertura del secondo fascicolo, che raccomanda a tutti gli associati la «rigida osservanza» del postulato del regime di collaborazione tra contribuente e Fisco nel «far applicare giustamente la legge», prospettando a garanzia un «albo di esperti in diritto tributario».

derare come completamente sciupate le somme che paga al fisco e d'altro canto lo Stato non deve considerare il cittadino come un nemico, il contribuente come un frodatore»<sup>34</sup>. Tale pacificazione doveva segnare l'esito naturale della trasposizione nell'ordinamento tributario dei principi dell'ordinamento corporativo, analogamente a quanto teorizzato per l'eliminazione della lotta di classe<sup>35</sup>.

L'urgenza della riforma fiscale e la lotta all'evasione, che avevano costituito lo stato d'eccezione all'origine della richiesta dei pieni poteri, alla fine degli anni Venti continuavano ad essere rappresentati dalla dottrina come questioni impellenti e improrogabili. Tuttavia la raffigurazione della patologica complessità della legislazione tributaria, più che una reale esigenza della politica, sembra costituire un 'canale' di confronto per la dottrina e un espediente di accreditamento presso il regime.

Tutti sono concordi sulla necessità di una riforma dell'ordinamento tributario, che, all'ormai antiquato e non più rispondente ai tempi, ne sostituisca uno nuovo ispirato ai principi dello Stato corporativo; tutti concordano nel ritenere che occorra snellire la complicata congerie di leggi e leggi tributarie, che sia necessario cambiare l'abito mentale del contribuente, eliminare, o, per lo meno far diminuire le evasioni. Su ciò tutti sono d'accordo, ma le difficoltà sorgono quando si devono formulare proposte concrete di riforme<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Così G. CURATO, *Il contribuente ed il fisco*, prolusione al Corso libero di scienza delle finanze nella R. Università di Napoli, in «Diritto e pratica tributaria», 1929, pp. 159-168 (citazione p. 161).

<sup>35</sup> Tra gli scritti sui rapporti tra la riforma tributaria e il corporativismo precedenti al primo Convegno di studi corporativi tenutosi in Roma nel 1930, si segnalano A. UCKMAR, *Verso una revisione corporativa della pubblica finanza*, in «Il diritto del lavoro», 1928, I, pp. 664-670; ID., *Riforme tributarie e Stato corporativo*, in «Diritto e pratica tributaria», 1929, I, pp. 36-39; B. GRIZIOTTI, *La trasformazione delle finanze pubbliche nello Stato Corporativo fascista*, in «Il diritto del lavoro», 1929, I, pp. 712-717; ID., *Principii di Politica, Diritto e scienza delle finanze*, Cedam, Padova 1929.

<sup>36</sup> UCKMAR, *Riforme tributarie e Stato corporativo*, cit. nt. 35, p. 36. In questo scritto si formula una proposta che è una vera provocazione al Governo e ben rappresenta l'inadeguatezza della disciplina dell'imposizione reddituale dell'epoca: visto che per arginare l'evasione sono state nel tempo elevate le aliquote, sulla base di un reddito fiscale ormai solo "teorico" l'Autore, proprio considerato che «il regime fascista è il regime della sincerità e della lealtà», ritiene che tali finzioni e ipocrisie siano da bandire e propone per le imposte sui redditi mobiliari di «ridurre a metà tutte le aliquote, e raddoppiare automaticamente tutti i redditi iscritti a ruolo. [...] Così facendo, se non si giungerà proprio alla verità, ci si avvicinerà di molto, e la pressione tributaria apparente verrà ad accostarsi a quella reale, il che è tutt'altro che trascurabile sia nei rapporti tra contribuente e Stato, sia nei confronti

Poco dopo, la ‘rieducazione tributaria’ intraprese la via più dritta della sanzione.

Il Mosconi iniziava il suo mandato col varare importanti riforme, prima tra tutte la legge n. 4 del 7 gennaio 1929 *Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, che introduceva sanzioni penali e amministrative contro le evasioni e le frodi fiscali. Si trattava di una legge generale, recante clausola di auto rafforzamento e con espressa previsione dell’ultrattività delle sanzioni, la cui entrata in vigore venne, tuttavia, aganciata alle contemporanee riforme del codice Rocco. Era una disciplina strutturalmente raffinata<sup>37</sup> (tutt’ora in parte in vigore), che lasciava ben presagire un nuovo corso di semplificazione e rinnovamento dell’ordinamento tributario<sup>38</sup>.

A ben vedere, era ancora l’inizio dell’anno e nessuno poteva prevedere che il ministro avrebbe dovuto far fronte alla più devastante crisi finanziaria del XX secolo: il crollo della borsa di New York (24 ottobre 1929) e il conseguente duraturo effetto depressionario si manifestarono in Italia, per decenni, come rifiuto del liberismo e spinta verso il corporativismo<sup>39</sup>.

##### 5. *L’urgenza della riforma tributaria nei primi anni Trenta*

Mosconi aveva dunque iniziato a lavorare nella prospettiva di una riforma sistematica, ma ora incombeva il dissesto e dovette intervenire con un incremento del prelievo fiscale<sup>40</sup>. La sua lotta all’evasione era stata ap-

---

che si fanno all’estero tra le pressioni tributarie dello Stato».

<sup>37</sup> Jarach, nel suo scritto sulla codificazione inglese, la definirà «le preleggi penali finanziarie» portandole ad esempio di una valida codificazione di sistema (D. JARACH, *Il progetto di codificazione dell’imposta sul reddito in Inghilterra*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, I, p. 154).

<sup>38</sup> Va precisato tuttavia che la disciplina sanzionatoria, la quale non poteva certo risolvere le persistenti problematiche sul piano sostanziale (riferibili alla conformazione dell’imposta complementare rispetto a quella di ricchezza mobile, anche in ragione dei prescritti margini di esenzione), aveva degli evidenti limiti intrinseci incidendo diversamente a seconda delle diverse categorie di tributi ed essendo subordinata alla pregiudiziale tributaria (si veda G. TREMONTI, *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in «Diritto e pratica tributaria», 1980, I, pp. 644-651).

<sup>39</sup> G. MARONGIU, *La crisi del 1929 e le ripercussioni sull’Europa e sull’Italia negli anni ’30*, in *Il Corporativismo nell’Italia di Mussolini. Dal declino delle istituzioni liberali alla Costituzione repubblicana*, a cura di P. Barucci, P. Bini, L. Conigliello, Firenze University Press, Firenze 2018, pp. 1-51.

<sup>40</sup> Fu reintrodotta l’imposta sulle successioni, anche nei trasferimenti familiari, che era

prezzata dalla dottrina: «ma le pene non bastano, occorre che il contribuente si convinca del sacrosanto dovere di corrispondere quanto è dovuto allo Stato»<sup>41</sup>.

La struttura dei tributi rimase immutata per decenni e i risultati della lotta all'evasione furono di poco rilievo: spesso, come accennato, le misure approvate venivano di anno in anno rinviate, con provvedimenti che ne procrastinavano la decorrenza. Conseguentemente le soluzioni varate avevano il pregio di raccogliere il plauso degli innovatori e al contempo, in quanto prorogate, incontravano il compiacimento dei conservatori.

La rigida applicazione del principio 'produttivistico' sconsigliava un radicale e improvviso intervento sulla disciplina sostanziale. Per eliminare o diminuire la costante perdita di gettito si reputava, pertanto, determinante il richiamo ai principi del corporativismo, che di per sé implicavano la certezza del diritto (semplificando 'leggi e leggine') e il cambiamento dell'abito mentale del contribuente.

Restava, tra l'altro, ancora del tutto irrisolto l'annoso e pesante problema della riforma della burocrazia, la cui inefficienza (stante l'incapacità dei funzionari di districarsi in una legislazione così stratificata e complessa) non solo incideva gravemente sulla odiosità del rapporto tra Fisco e contribuente, ma anche sul bilancio dello Stato in termini di mancato gettito<sup>42</sup>.

---

stata eliminata da De Stefani nel 1923, si intervenne sul gettito dell'imposta sui terreni e dell'imposta sui fabbricati; tuttavia, ancora una volta, l'incremento maggiore attenne alle imposte indirette ed in particolare la tassa di bollo e sugli scambi. Nel 1930 vennero abolite le cinte daziarie comunali (r.d.l. 20 marzo 1930, n. 141) e introdotte imposte su specifici beni: dolciumi, cacao, cioccolato, alcoli, cani, gas, luce, ecc. il cui pagamento avveniva con abbonamento obbligatorio in capo al produttore. Tale manovra venne giudicata positivamente, in quanto reputata di stile corporativo (così A. UCKMAR, *Ordinamento corporativo e ordinamento tributario*, in *Atti del primo Convegno di Studi sindacali e corporativi tenutosi a Roma il 2 e 3 maggio 1930*, Edizioni del diritto del lavoro, Roma 1930, vol. I, p. 318); si segnala A. GARINO CANINA, *Le nuove tendenze della finanza italiana*, in «Archivio di studi corporativi», 1930, p. 506, secondo il quale «l'abolizione dei "centoventicinque grotteschi stati doganali interni, che creano centonovantacinque compartimenti-stagni" – come ebbe a definirli Mussolini – non era, soltanto una riforma volta a rendere più uniforme e più organico il sistema tributario, eliminando una forma di imposizione antiquata, costosa nell'esazione e progressiva alla rovescia; ma rappresentava pure un nuovo orientamento di politica tributaria, assai vantaggiosa dal punto di vista strettamente economico, poiché si veniva in tal guisa ad eliminare una dannosa forma di protezionismo municipale, causa di frequenti e gravi ostacoli agli scambi, mentre si mirava a meglio formare l'unità economica interna della Nazione». In realtà, come segnalato, con tale manovra, mentre si restringeva l'autonomia degli enti locali, venivano introdotte imposte su generi di largo consumo, con incremento del gettito statale.

<sup>41</sup> Così UCKMAR, *Riforme tributarie e Stato corporativo*, cit. nt. 35, p. 37.

<sup>42</sup> Si trattava, fin dalla prima ora, di un capitolo importante della più ampia riforma tribu-

In verità permaneva il conservatorismo. Il 1° ottobre 1930 il Duce proclamava a viva voce che «fascista o è corporativo o non è fascista», ma l'attuazione delle corporazioni tardava ancora a venire e le ripercussioni sul fronte tributario sembravano limitarsi al proliferare di pubblicazioni sulle riviste scientifiche<sup>43</sup>.

taria e tale urgenza passava anche attraverso il tema della formazione. Abbiamo già ricordato che la riforma della burocrazia e in particolare degli Uffici finanziari era stata varata con legge 3 dicembre del 1922, n. 1601 per «rendere agili le funzioni e diminuire le spese dello Stato»; posta nel nulla dalla richiesta di pieni poteri, costituì tema fondante dello stato di necessità ed espressamente annunciato come caposaldo per il raggiungimento del pareggio del bilancio senza aumento della pressione fiscale. In argomento si rinvia allo scritto di A. DENI, *Riforma burocratica ed Uffici finanziari esecutivi*, in «Diritto e pratica tributaria», 1932, pp. 86-97, che esordisce segnalando come il giornale *Le Forze Civili*, in quei giorni, aveva iniziato una campagna serrata per la riforma della burocrazia pubblicando, a mo' di denuncia, i vari brani della relazione presentata dieci anni prima alla seduta del Gran Consiglio Fascista, rappresentando poi l'attuale immobilismo governativo sul tema con un parallelismo alle vicende storiche «della burocrazia francese che attraverso la bufera di sangue [...] riuscì a rimanere estranea ad ogni spirito di rinnovamento rivoluzionario, a superare la stessa rivoluzione, a conservare gli ordinamenti amministrativi dell'*ancien régime*, ed a consegnarli, quasi intatti, all'impero napoleonico» (p. 86). Lo scritto di Deni prosegue dando conto di una corrispondenza di Griziotti inviata ai partecipanti al secondo Congresso Nazionale fascista dei Funzionari delle imposte dirette del 19 ottobre 1930 in cui, interrogato sulla necessità di una maggiore efficienza tecnica nell'ordinamento degli uffici finanziari, oltre a ritenere indispensabile per un 'buon funzionario moderno' una specializzazione attraverso un programma di studi e soprattutto mediante un lavoro di laboratorio scientifico per lo studio dei problemi concreti, auspica «tanto per incominciare» che i migliori dei procuratori delle imposte siano d'ufficio comandati in centri di studi finanziari e all'uopo segnala che a Roma e a Pavia sono già sorti «due laboratori d'investigazione tributaria»: l'uno sotto la direzione di De Stefani, l'altro sotto la sua direzione (vd. nt. seguente). Con tono pungente Deni conclude osservando, in sostanza, che a fronte di tanto immobilismo governativo, sarebbe stato già un passo importante «per l'elevamento dei funzionari e la modernizzazione degli uffici finanziari» introdurre «il titolo minimo di studio (laurea) per l'ammissione in carriera dei procuratori di concetto» (p. 95).

<sup>43</sup> Dal 1929 al 1933 il dibattito scientifico sul corporativismo si fece fervente e dopo i temi del diritto del lavoro, grande importanza ebbero quelli della finanza (si veda D. FAUSTO, *L'idea di una finanza pubblica su basi corporative*, in *Il Corporativismo nell'Italia di Mussolini. Dal declino delle istituzioni liberali alla Costituzione repubblicana*, cit. nt. 39, pp. 95-117). In quegli anni si assistette alla fioritura di riviste (tra cui, nel 1930, l'*Archivio di studi corporativi*, diretto da Giuseppe Bottai, nel cui Programma pubblicato nel primo numero si affermava che «bisogna convincersi che il corporativismo non è un fenomeno particolare, esaurientesi nel materiale complesso degli istituti positivi [...] ma è il principio organico e propulsivo di una nuova costruzione integrale del mondo sociale. Il corporativismo è un'intuizione totale nuova dell'economia e del diritto, della scienza e dello Stato; e quindi esige una revisione completa delle scienze sociali in funzione dei disparati e superiori principi che esso comprende». Di tale integralità e unicità di approccio alla scienza si sente eco nella 'fucina' di Griziotti con la fondazione, nel 1929, dell'Istituto di finanza presso l'Università di Pavia «sorto presso il Consiglio Provinciale dell'Economia con il preciso scopo di contribuire

Nel mentre ci si apprestava a corroborare il regime e a conquistare popoli, la reale priorità della politica finanziaria del tempo consisteva nel non allarmare la piccola e media borghesia. Con lucida giustificazione strategica<sup>44</sup> continuava a rimanere «scartata la possibilità di aumentare il numero dei tributi o di inasprire le aliquote (anzi tanto i tributi quanto le aliquote dovranno continuare a diminuire)», ritenendo di dover «perseverare nell'attuale indirizzo di favorire ed incitare la produzione, perché l'aumento della ricchezza privata, oggetto e fonte di tributi, accresce automaticamente le entrate pubbliche».

Una simile linea d'indirizzo non faceva che trasporre nell'ordinamento tributario l'essenza dell'ordinamento corporativo (*Tutto per lo Stato – nulla fuori dello Stato – nulla contro lo Stato*<sup>45</sup>), proseguendo in quel mutamento di «asse di rotazione»<sup>46</sup> di concezioni economiche volto a sostituire l'interesse nazionale all'interesse individuale. Indirizzo ripreso e riaffermato in occasione del primo Convegno di Studi sindacali e corporativi del 1930 a

---

con le forze della scienza allo sviluppo degli interessi nazionali» (così B. GRIZIOTTI, *Comunicazione*, in *Atti del primo Convegno di studi sindacali e corporativi*, cit. nt. 40, II, *Comunicazioni e verbali*, p. 270). Tale impostazione ritornò costantemente negli scritti successivi e il Griziotti stesso ebbe a rivendicare, in occasione di una sua prolusione presso la Scuola Superiore di Scienze Corporative di Pisa il 18 maggio 1935 (B. GRIZIOTTI, *Orientamenti scientifici dell'economia e finanza corporativa*, in «Archivio di studi corporativi», 1935, p. 138), l'originalità del suo pensiero affermando che «fin dal 1909» aveva esposto il suo orientamento al Convegno delle Scienze di Padova, così «fra gli Economisti italiani contemporanei posso annoverarmi tra quelli, che con spirito di sistema anticiparono idee, le quali trovarono ora un indiscutibile riconoscimento nell'economia e nella finanza corporativa» (segue una lunga nota 1, con tutti i riferimenti ai suoi scritti sul tema). Tale precisazione venne da lui ribadita in *Vecchi e nuovi indirizzi di scienza delle finanze*, in «Annali di economia», 1935, vol. 10, n. 2, 651-763 (in particolare a p. 658 il paragrafo intitolato *Dissenso fin dal 1909* e nt. 1 di p. 660 con riferimento ai suoi contributi apparsi dal 1912 sul «Giornale degli economisti» sul tema del metodo di studio della finanza pubblica). In questi scritti Griziotti definisce la finanza come «scienza d'assieme», concetto che ebbe successivamente a specificare con preciso riferimento al diritto tributario in occasione dell'introduzione (B. GRIZIOTTI, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti tributari*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1937, I, p. 1) al primo numero della Rivista di diritto finanziario e Scienza delle finanze (sul metodo della Scuola di Pavia in relazione al tema dell'autonomia del diritto tributario si rinvia *supra* nt. 2).

<sup>44</sup> Le citazioni nel periodo sono tratte dalla relazione tenuta da UCKMAR, *Ordinamento corporativo e ordinamento tributario*, cit. nt. 40.

<sup>45</sup> Parole di Mussolini nel discorso per il terzo anniversario della marcia su Roma (Milano, 28 ottobre 1925), ribadite in quello dell'Ascensione del 26 maggio del 1927, in B. MUSSOLINI, *Opera omnia*, a cura di E. e D. Susmel, La Fenice, Firenze-Roma, 1951-1980, vol. XXII, p. 389.

<sup>46</sup> Espressione utilizzata da GRIZIOTTI, *Orientamenti scientifici dell'economia e finanza corporativa*, cit. nt. 43, p. 139.

Roma<sup>47</sup> e ribadito, ancora dopo un decennio, in occasione dei lavori delle Commissioni di studio istituite presso l'Istituto nazionale di Finanza corporativa<sup>48</sup>.

D'altro canto, il regime continuava a predicare che, pur non aggravando l'onere fiscale, la distribuzione più equa della pressione fiscale sarebbe dovuta venire colpendo inesorabilmente le evasioni. Pur essendo, pertanto, affermazione ampiamente condivisa che la riforma tributaria fosse ormai improrogabile e che, quanto alla parte sostanziale, dovesse comprendere tutti i tributi (poiché unico è il contribuente colpito!); che, quanto all'attuazione, dovesse condurre a procedimenti, termini e modalità identici per ciascun tributo; che, quanto al processo, dovesse portare all'abolizione dei numerosi procedimenti contenziosi per l'istituzione di un unico organo giudicante; e che, in altri termini, «il legislatore statale [dovesse] studiare il problema nel suo complesso, elaborare un nuovo e completo ordinamento tributario ispirato ai nuovi principi» del corporativismo, si precisava, nuovamente, che «le riforme tributarie non possono essere repentine». Ed infatti si rimarcava che «il passaggio da un sistema ad un altro importa necessariamente una crisi nel gettito tributario, una perturbazione nell'equilibrio dell'economia privata, crisi e perturbazione che potrebbero essere letali; occorre, pertanto, che le eventuali modifiche siano appartate per gradi, senza improvvisazioni o salti nel buio, così come per gradi viene attuandosi tutto l'ordinamento corporativo».

Tra freno e acceleratore, proprio sulla scorta dell'esperienza corporativa, nel già ricordato Convegno di Roma del 1930 venne rilanciata l'idea di attribuire ai sindacati un ruolo di collaboratori<sup>49</sup> dell'Amministrazione finan-

<sup>47</sup> «In altri termini, all'interesse particolare dell'individuo si sostituisce l'interesse della categoria, il quale a sua volta, è subordinato all'interesse della Nazione; e così dall'unità elementare si arriva all'unità massima: la corporazione integrale dello Stato, che è unità complessa di azione e di coscienza» (UCKMAR, *Ordinamento corporativo e ordinamento tributario*, cit. nt. 40, p. 320). Tuttavia, prosegue l'Autore, cogliendo così la distanza tra l'intenzione e i fatti, «il vigente sistema tributario tende ancora a distribuire gli oneri proporzionalmente ai vantaggi che l'individuo riceve dai pubblici servizi, senza tenere conto di quei criteri di ripartizione che sono consequenziali alla concezione corporativa [...] Tutto l'ordinamento corporativo è semplicità, snellezza, lealtà; il nostro sistema tributario, invece è complicato, pesante, permeato di finzioni e adattamenti» (p. 322). Dalla medesima relazione a Convegno sono tratte anche le citazioni al capoverso successivo nel testo.

<sup>48</sup> Per i riferimenti ai verbali dell'INFC si rinvia a G. DELLA TORRE, *Una nota su Ezio Vanoni, l'"officina" Grizjotti e l'Istituto nazionale della finanza corporativa, 1937-1943*, in *Ezio Vanoni tra economia politica e cultura e finanza*, Atti del Convegno Nazionale di Studi a cura di D. Ivone, Salerno-Amalfi 11-12 ottobre 2006, Editoriale Scientifica, Napoli 2010, p. 497.

<sup>49</sup> UCKMAR, *Ordinamento corporativo e ordinamento tributario*, cit. nt. 40, p. 331, il quale precisa

ziaria per un'equa distribuzione dei tributi<sup>50</sup>, idea successivamente ripresa da Thaon di Revel per il cosiddetto «contingente di studio»<sup>51</sup>.

E tuttavia questa 'rivoluzione' tardava a venire su più fronti. Nel 1932, in occasione del secondo Convegno di studi sindacali e corporativi a Ferrara, Bottai acutamente denunciava una distanza di non poco conto tra le parole e i fatti. Intervenendo con giudizio severo sulla teoria radicale di Spirito, egli chiamava alla conta chi «vorrebbe fissare l'ordinamento corporativo come una morta farfalla sull'album di scienza [...] coloro hanno una maschera straordinariamente corporativa, ma una maschera di cartone [...] sotto la maschera c'è talora il pallido voto degli Amleti liberali che fra l'essere e non essere preferiscono l'essere stati» e chi «vorrebbe imprimere un massimo o almeno un minimo di accelerazione al moto di trasformazione degli istituti corporativi verso forme, norme e funzioni più vaste, più profonde, più impegnative»<sup>52</sup>.

Erano anche gli anni del primo Congresso giuridico italiano<sup>53</sup>. Era «tempo ormai che, alla luce del [...] pensiero rivoluzionario e guardando con occhi chiari la realtà vivente della Nazione», i giuristi si decidessero «a definire [...] i principi essenziali sui quali insiste la legislazione fascista». E che il nascente diritto tributario aspirasse a diventare parte integrante dei percorsi di studio obbligatori nella formazione del giurista vi è prova in

---

che ad essi certo non si chiede di «servire da uffici delatori per gli agenti del fisco», quanto «da consulenti tecnici per la finanza, collaborare per l'accertamento dei redditi, non già indicando il reddito o la potenzialità economica dei singoli, ma, ad esempio, concludendo concordati di massima, determinando i minimi ed i massimi dei redditi degli appartenenti ad una determinata categoria professionale, facendo equiparare l'onere tributario dei contribuenti che godono presso a poco delle stesse entrate».

<sup>50</sup> DENI, *Il sistema tributario dello Stato e le organizzazioni sindacali*, cit. nt. 29, pp. 261-266, ebbe a sottolineare che il 'nuovo' ciclo di attività in senso corporativo caratterizzata dalla collaborazione fra uffici delle imposte dirette ed organizzazioni sindacali «non è di oggi» (p. 263), ricordando che ebbe validi sostenitori in Benini, Einaudi, Flora, Griziotti, Gangemi, Uckmar, Scandale, Cardelli, Montemurri, Guzzardi, oltre allo stesso Deni.

<sup>51</sup> P. THAON DI REVEL, *Contingente, quotità e contingente di studio*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, I, pp. 319-343.

<sup>52</sup> Citazione da *Il discorso del Ministro Bottai al Convegno di Ferrara*, pubblicato in «Nuovi Studi di diritto, economia e politica», 1932, p. 212.

<sup>53</sup> P. DE FRANCISCI, *Ai giuristi italiani*, in «Nuovi studi di diritto, economia e politica», 1932, pp. 269-284 (anche citazioni nel periodo successivo nel testo), che conclude la prolusione auspicando «che questo Congresso dimostrasse non solo la possibilità, ma l'utilità di questa collaborazione tecnica e al tempo stesso squisitamente politica, perché mirante alla realizzazione costante e completa della volontà dello Stato attraverso il rafforzarsi e il perfezionarsi del suo ordinamento giuridico».

chiusura di diversi scritti<sup>54</sup>.

L'urgenza di una riforma tributaria meditata al cospetto della dottrina, dei centri scientifici specializzati e delle Associazioni di categoria e sindacali continuava, anche in quegli anni, a diluirsi tra esigenze metodologiche, primogeniture<sup>55</sup> e continuo irrompere sulla scena di contingenti necessità finanziarie.

Mosconi 'venne dimesso' per contrasti sulla politica monetaria con Banca d'Italia. Al suo sostituto, Jung<sup>56</sup>, venne fissato l'obiettivo di realizzare

<sup>54</sup> Senza la pretesa di essere esaustivi si segnala UCKMAR, *Il diritto tributario*, cit. nt. 17, p. 6, che ricordando la chiamata di Cabiati per l'insegnamento di Diritto tributario (per precisazioni sulla vicenda si rinvia *supra* nt. 17), si augura che «anche presso altre Università del regno si istituiscano analoghe cattedre, in modo che lo studente in giurisprudenza non esca più dall'Università digiuno di diritto tributario»; C. PODESTÀ, *Per una riforma del contenzioso amministrativo in materia d'imposte dirette*, in «Diritto e pratica tributaria», 1926, p. 49, fa esplicito riferimento a che negli studi universitari si desse posto ad una cattedra di diritto tributario, colmandosi in tal modo una lacuna dell'attuale ordinamento; F. FLORA, *Evasione e pressione tributaria nelle relazioni parlamentari*, *ibidem*, 1927, pp. 102-103, che denunciava «nella grande maggioranza di altre scuole di giurisprudenza nelle quali le Facoltà, abusando della libertà loro consentita, bandiscono di continuo concorsi per discipline secondarie, ma quasi mai per la Finanza affidata in ben quindici facoltà ad incaricati i quali della materia che esige lunghi studi speciali non si sono quasi mai occupati. [...] invitando le Facoltà a bandire anche qui concorsi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario, che in passato valsero a popolare le nostre Università di studiosi valenti, che dispersi poi nell'insegnamento, negli uffici pubblici, nella vita politica, accrebbero il lustro della cattedra, degli istituti amministrativi e della tribuna politica». Ancora nel decennio qui in osservazione si segnala A. UCKMAR, *Scienza delle finanze o diritto finanziario?*, in «Diritto e pratica tributaria», 1939, p. 186, che conclude nel senso che «è indispensabile che [...] i nostri giovani possano apprendere nelle Università quei principi istituzionali di diritto finanziario che sono indispensabili per dedicarsi ad una professione o ad un impiego, oppure per salire ai posti più elevati di comando».

<sup>55</sup> Rinvio *infra sub* par. 7.

<sup>56</sup> Era il 1932. Jung, tre medaglie d'argento nella prima guerra mondiale (N. DE IANNI, *Il ministro soldato. Vita di Guido Jung*, Rubettino, Soveria Mannelli 2009), inviato nel 1922 a Washington per trattare il consolidamento del debito italiano, aveva affiancato De Stefani nel salvataggio del Banco di Roma; aveva preso la tessera del Partito Nazionale Fascista nel 1924 ed era divenuto presidente dell'INE (Istituto nazionale esportazioni) nonostante l'inchiesta sulla ditta di famiglia per favoritismi. Avendo avuto un ruolo decisivo nella SO-FINDIT (che consentì il salvataggio del Credito italiano), Jung si mostrò la persona giusta per la nascita dell'IRI nel 1933 (Istituto per la ricostruzione industriale) attraverso una politica di compressione della circolazione monetaria e una grande operazione di consolidamento: non solo assorbimento dell'istituto di liquidazione, ma di tutti gli altri organismi che direttamente o indirettamente fanno credito alle industrie (Banca commerciale, Credito italiano e Banco di Roma: holding di credito e finanziarie di industrie). Al termine del suo mandato (1935) partecipò alla campagna di Etiopia, ma non venne risparmiato dagli effetti delle leggi razziali (dopo una così valorosa carriera militare e politica, anche se discriminato, fu congedato da tutti i ruoli nel 1938).

il pareggio del bilancio senza aumentare i tributi, senza fare ricorso alla moneta, ma comprimendo la spesa<sup>57</sup>.

La riforma tributaria seppure solo nella prospettiva compilativa di una codificazione dei testi normativi restava un tema urgente cavalcato dalla politica e sollecitato dalla dottrina. Ma nei dieci anni (1930-1940) qui passati in rassegna non si sarebbe registrato alcun reale sviluppo.

#### 6. *La riforma degli ordinamenti tributari del 1936 e il tempo della finanza di guerra*

In particolare, anche il R.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 per «la riforma degli ordinamenti tributari», annunciato come «soffio di vita nuova corrispondente ai tempi ed al clima creato nel Paese dal Regime fascista»<sup>58</sup>, e presentato dalla relazione governativa quale primo passo «per la realizzazione di un codice fiscale destinato [...] a sostituire la complessa e spesso intralciante legislazione finanziaria»<sup>59</sup>, era in realtà un testo di contenuto

<sup>57</sup> Cresce ancora l'imposizione indiretta. Aumenta l'imposta di bollo e la tassa sugli scambi commerciali passa dallo 0,50% all'1,50% (da 425 milioni a 911 milioni nel 1934): mentre il gettito delle imposte sui redditi era sceso, quello sui tributi indiretti era ancora più dei due terzi del totale delle entrate.

<sup>58</sup> Citazione di Thaon di Revel riprodotta in MAGNI, *Paolo Thaon di Revel*, cit. nt. 3, p. 198.

<sup>59</sup> Più precisamente, il r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 prevedeva al Titolo I, il riordinamento di uffici e servizi dell'amministrazione finanziaria, al Titolo II, modificazioni ed aggiunte alle norme per le valutazioni in materia di imposte dirette, al Titolo III, modificazioni ed aggiunte alle norme per le valutazioni in materia di trasferimenti della ricchezza, al Titolo IV, degli organi per la risoluzione delle controversie in materia di imposte dirette e di imposte sui trasferimenti della ricchezza, al Titolo V, dell'assistenza e della rappresentanza nelle questioni di carattere tributario, al Titolo VI, modificazioni ed aggiunte alle norme di procedura in materia di imposte dirette e di imposte sui trasferimenti della ricchezza, infine, al Titolo VII, relativo alle disposizioni transitorie e finali, l'art. 47, infine, autorizzava il Governo del Re, «sentita una Commissione parlamentare, composta di tre senatori e tre deputati nominati dalla rispettiva assemblea, a coordinare e riunire in testi unici le disposizioni delle leggi riguardanti le imposte dirette, nonché quelle riguardanti le imposte indirette di registro, di successione, di manomorta, surrogatorie del registro e del bollo ed ipotecarie vigenti, e che saranno emanate fino alla data di approvazione dei testi unici predetti». Proprio il riferimento finale, nell'art. 47, alla circostanza di dover tenere conto delle disposizioni eventualmente emanate fino a conclusione dell'opera di riunione, manifestava la vera natura del progetto quale mera sistemazione dell'esistente, indebolendo l'idea di codice come sistema. Se, dunque, come sopra evidenziato nel testo, la Relazione governativa alla legge di conversione 7 giugno 1937, n. 1016 (pubblicata in *Documenti e discussioni sulla formazione del sistema tributario italiano*, cit. nt. 5, II, p. 293) nell'illustrare il progetto, affermava che questi testi unici «possono considerarsi fin d'ora come i primi due libri di un codice fiscale», si trattava di un'idea di codice come «romanzo d'appendice» o, meglio definito in dottrina «fatto a puntate» (R. SACCO, *I codici civili dell'ultimo cinquantennio*, in «Rivista

vario ed eterogeneo<sup>60</sup>, ben lontano dai modelli di codificazione già sperimentati in note esperienze straniere<sup>61</sup>.

Esperienze che invece Vanoni e gli altri studiosi dell'Istituto di Finanza<sup>62</sup>

di diritto civile», 1993, I, p. 315), ancora distante da una concezione sistematica.

<sup>60</sup> PUGLIESE, *La riforma degli ordinamenti tributari*, cit. nt. 3, p. 557, nel commentare la riforma del 1936 afferma: «siamo ben lungi da quella *codificazione* dei principi del diritto tributario materiale e degli istituti generali del diritto tributario formale e processuale, che da tempo s'invoca nel nostro paese». A ben vedere, già dall'inizio del Novecento, sulla scorta delle riflessioni della dottrina tedesca, vi era chi (si veda G. CARANO DONVITO, *Appunti sulla codificazione del diritto tributario*, in «Rivista Internazionale di Scienze Sociali», fasc. 45, 1900, ora in Giovanni Carano Donvito. Scritti scelti di Scienza delle finanze e di diritto finanziario, a cura di N. d'Amati e A. Uricchio, Cacucci, Bari, 2011, pp. 203-229), interrogandosi sulla maturità dello sviluppo del diritto tributario (alla luce dell'opera di A. ZORLI, *Diritto tributario italiano*, Bologna, Società tipografica, già Compositori, 1887), riteneva opportuno distinguere «nella compilazione d'un codice, in generale, un'evoluzione del contenuto (*elaborazione del diritto da codificarsi*) ed un'evoluzione della forma». Quanto al riordino della legislazione, si prospettava l'adozione della «partizione gaiana, adattata già a fondamento dei codici civili», distinguendo una parte generale e una parte speciale «nella prima comprenderemo le disposizioni che riguardano tutti i tributi in generale, senza alcun riguardo o richiamo a questo od a quello; nella seconda parleremo singolarmente di ciascun tributo, così come nel codice civile, dopo l'esposizione delle norme comuni a tutti i contratti in genere, si passa a parlare dei singoli contratti» (p. 219). Più precisamente, secondo questa impostazione, nella parte generale avrebbero dovuto confluire «le norme che riguardano le persone; quelle che riguardano le cose (basi imponibili); quelle che riguardano le azioni, ossia le varie fasi o i vari momenti attraverso i quali si esplica il fenomeno del tributo (accertamenti, valutazioni, riscossioni, ecc.)» (p. 219).

<sup>61</sup> Questa osservazione assume una valenza particolare, anche considerando che tra i compiti assegnati da Thaon di Revel all'Ufficio di coordinamento tributario e di studi legislativi, istituito nel 1937 presso il Ministero, vi era quello di «segnalare quanto viene fatto all'estero in materia di riforme fiscali e di tecnica della legislazione fiscale» (P. THAON DI REVEL, *Il coordinamento tributario*, in «Rivista italiana di diritto finanziario», 1939, I, pp. 57-66); funzione in sostanza replicata in occasione dell'INFC (si veda Statuto *sub* art. 2, n. 5: «incoraggia investigazioni comparate degli ordinamenti finanziari nazionali e stranieri in rapporti alle tipiche condizioni ambientali») (pubblicato in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1941, 232-234).

<sup>62</sup> Proprio in quegli anni E. Vanoni, pubblica *L'esperienza della codificazione tributaria in Germania*, in «Rivista internazionale di scienze sociali», anno XLV, fasc. V, settembre 1937 (ora in ID., *Opere giuridiche*, II, Giuffrè, Milano 1962, pp. 381-409). La *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze* nata a vocazione espressamente internazionale (si veda lo scritto introduttivo al primo numero di GRIZIOTTI, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, cit. nt. 43, p. 6) aveva pubblicato sul tema numerosi contributi sia di studiosi italiani che stranieri: E. BECKER, *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*, *ibid.*, 1937, I, pp. 155-167; E. ALLIX, A. PIANTIER, *La codificazione fiscale in Francia*, *ibid.*, 1937, I, p. 168-185; C. SHOUP, M. BOGGERI, *La disorganizzazione fiscale negli Stati Uniti*, *ibid.*, 1938, I, pp. 32-45; JARACH, *Il progetto di codificazione dell'imposta sul reddito in Inghilterra*, cit. nt. 37, p. 143-154 (in particolare, in questo saggio Jarach richiama la legge n. 4 del 1929 quale esempio del corretto «metodo di codificazione da seguire per l'intera materia tributaria consistente

avevano iniziato ad approfondire nei contenuti e nei metodi, determinandosi così a sollecitare l'attenzione del ministro verso un nuovo modello di codificazione:

la codificazione richiede la posizione di principi, che devono permanere nel tempo. [...] La codificazione deve possedere tanta intima autorità da garantirne l'immutabilità contro gli stimoli dei facili riformatori. La codificazione, se non vuole mancare al suo scopo, deve poter respingere per la forza stessa che emana dalla sua elaborazione, i tentativi di modificazione dei principi accolti. È esperienza universale che l'Amministrazione da un lato, e gruppi di interessi privati dall'altro, urgono sugli organi legislativi per ottenere la variazione degli istituti più controversi nel senso propugnato da ciascuna di tali forze<sup>63</sup>.

Concludeva Vanoni che rispetto a 'tale dinamica' di contrapposti interessi «le vicende della recente riforma delle imposte dirette in Italia (ottobre 1935 - gennaio 1936) sono tra le più istruttive». Il progetto di riforma tributaria del 1936, infatti, era stato salutato con favore a centro pagina de *La Stampa* di quel luglio<sup>64</sup> per «spirito di giustizia sociale e praticità di accertamento». In particolare, nell'articolo, erano stati lodati l'introduzione di moderni istituti come il domicilio fiscale, l'anagrafe dei contribuenti<sup>65</sup> e

---

nel riunire in una parte generale, come la *Reichsabgabenordnung* germanica, tutte le norme sia di diritto materiale, sia di diritto formale che possono essere comuni a tutte le specie di imposte e di raccogliere poi in altri testi distinti le norme al diritto tributario speciale, ossia ad ogni imposta». Tale scritto seguiva di poco quello di Vanoni sulla codificazione in Germania e precedeva, solo di numeri di pagine nel medesimo numero della rivista, quello dello stesso Vanoni sulla codificazione in Italia, *Il problema della codificazione tributaria*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, I, p. 361 ora in ID., *Opere giuridiche*, II, Giuffrè, Milano 1962, pp. 411-454): all'Istituto di Finanza di Pavia il tema era ampiamente sviluppato, arricchito dalle esperienze oltre confine, pronto ad essere veicolato sui tavoli della politica.

<sup>63</sup> VANONI, *L'esperienza della codificazione tributaria in Germania*, cit. nt. 62, p. 383, ma si veda anche p. 407.

<sup>64</sup> *La Stampa*, 7 luglio 1936, pagina 1, <<http://www.archiviolaStampa.it>>, annuncia «il Consiglio dei Ministri di sabato scorso, dopo l'importante complesso di provvedimenti per la costruzione civile ed economica dell'Impero, ha deliberato la riforma dell'ordinamento tributario, non più adeguato alle esigenze della Nazione e dello Stato».

<sup>65</sup> Quanto all'anagrafe dei contribuenti, all'esito di una sperimentazione effettuata nel Lazio (che nel progetto era strutturata a livello locale e non nazionale – come invece proposto da Einaudi, in *Corso di scienza delle finanze*, ed. La riforma sociale, Torino 1926, p. 162), l'ufficio delle imposte aveva lamentato problemi di spesa, di personale e di organizzazione, ancorché a tale istituto veniva riconosciuto l'effetto di rendere «impossibili o ridurre al

«specialmente l'innesto che felicemente compie dell'ordinamento corporativo su quelli finanziari dello Stato»; particolare plauso era stato riservato alla previsione di un'unicità dei criteri, sveltezza delle procedure e responsabilità collegiale, di cui vengono ad essere investiti anche gli elementi designati dagli organi sindacali».

Tuttavia, tale novità venne percepita dagli Uffici distrettuali delle imposte come «un inammissibile sindacato sull'esercizio del potere sovrano d'imposizione da parte dello Stato»<sup>66</sup>. Tanto che «una lieve modificazione della riforma corporativa degli ordinamenti tributari, non priva di significato», si ebbe con la legge di conversione<sup>67</sup>:

il primo comma dell'art. 8 veniva sostituito da un altro nel quale *non* è più fatto obbligo agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette di sentire “preliminarmente” le Unioni dei lavoratori competenti per ragioni di materia, allorché stabiliscono, in base ad elementi certi, i redditi soggetti all'imposta di ricchezza mobile»<sup>68</sup>.

Intanto, per dirne una, dal settembre del 1935 al gennaio del 1938 ben

---

minimo le evasioni e di radicare nella massa dei contribuenti la convinzione dell'impossibilità di sfuggire al pagamento dei tributi il che costituirà un passo decisivo verso la formazione di quella coscienza tributaria del cittadino» (così F. FRETTO, *La riforma tributaria*, in *La Stampa*, 15 settembre 1936, pag. 7, <<http://www.archiviolaStampa.it>>). A ben vedere, invece il fattore di spesa incise enormemente sull'attuabilità in concreto dell'anagrafe e il domicilio fiscale rimase sostanzialmente utilizzabile ai solo fini dell'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile, inapplicabile ai tributi fondiari e alla complementare, continuando così a permanere una pluralità di competenze territoriali degli Uffici fiscali in ragione di un'impostazione ancora essenzialmente reale.

<sup>66</sup> E. D'ALBERGO, *Problemi della finanza italiana*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1937, p. 193.

<sup>67</sup> R.d.l. 7 giugno 1937 n. 1016, che convertiva, con numerose modificazioni, il r.d.l. 7 agosto 1936 n. 1639.

<sup>68</sup> E. D'ALBERGO, *Finanza pubblica*, in «Rivista internazionale di scienze sociali». 1938, pp. 468-469. Veniva invece previsto l'accordo contemporaneo di tali Ispettorati con le Unioni provinciali o interprovinciali dei datori di lavoro e dei lavoratori e dei professionisti e artisti. Una collaborazione antesignana dei moderni 'studi di settore'; già allora del resto si discuteva delle ripercussioni di tale disciplina procedimentale sul piano sostanziale che introduceva «in via di fatto» il sistema del contingente. Così D'ALBERGO, *Problemi*, cit. nt. 66, 193; a tali obiezioni rispose lo stesso Ministro Thaon di Revel nello scritto, *Contingente, quotità e contingente di studio*, cit. nt. 51, p. 339, precisando quanto da lui già espresso (*Concetti fondamentali della riforma*, in «La Terra», aprile 1937) ovvero che il termine di studio unito a contingente «serve ad indicare che non si tratta di un dato valido a determinare l'obbligo e l'ammontare dell'imposta dovuta complessivamente dalla categoria determinata, ma di un dato che il Fisco ricerca a solo, anzi *esclusivo* scopo di studio e di controllo».

undici provvedimenti normativi (tra decreti, decreti-legge e leggi) si erano succeduti nel disciplinare la tassazione dei dividendi delle società per azioni<sup>69</sup>; e bisognava raggiungere il pareggio del bilancio<sup>70</sup>.

<sup>69</sup> Per l'elenco dei riferimenti legislativi si rinvia a A. GUASTI, *Questioni sull'applicazione dell'imposta straordinaria sul capitale delle società per azioni*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, p. 155. Osservava E. VANONI, *Primi indirizzi della finanza di guerra in Italia*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1940, I, pp. 101-112, in particolare p. 107 che «il bilancio italiano è da diversi esercizi, e in particolare dopo l'esercizio 1935-1936, un bilancio di guerra»: la situazione economica si era aggravata e si dovette fare ricorso alla leva fiscale, seppur con varie giustificazioni (quali l'autarchia, il problema demografico, ecc.), che ne consentissero la convivenza con il principio produttivistico. Venne introdotta un'imposta cedolare sui frutti dei titoli al portatore 10%, al fine di coprire l'evasione della complementare sul reddito (mantenendo però l'esenzione sui titoli di Stato); incrementata l'imposta sui celibi; introdotte imposte straordinarie sul patrimonio: r.d.l. 5 ottobre 1936 sulla proprietà immobiliare; r.d.l. 19 ottobre 1937 n. 1729 sul capitale delle società per azioni (undici modifiche in tre anni 1935-1938); r.d.l. 9 novembre 1938 sul capitale delle aziende industriali. Con r.d.l. 21 febbraio 1938 n. 246 (ancora oggi in vigore), fu istituito il canone per abbonamento sulle radioaudizioni «per chiunque detenga uno o più apparecchi atti od adattabili alla ricezione».

<sup>70</sup> MAGNI, *Paolo Thaon di Revel*, cit. nt. 3, pp. 187-198. Questo nuovo corso della politica fiscale sembra in parte influenzato dal pensiero di Vanoni (*Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrata*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1940, I, pp. 22-42), che, seppur lamenta come l'urgenza di introdurre nuove fonti di entrata non abbia consentito di approfondire gli studi per l'elaborazione degli strumenti richiesti dall'attuazione di un'imposta personale a largo gettito e più in generale una codificazione tributaria, valuta, al contempo, positivamente efficaci interventi straordinari come l'imposta speciale di registro sulle plusvalenze immobiliari (legge 21 ottobre 1940, n. 1511), alla quale riconosce il fine di evitare la corsa agli investimenti reali e assorbire i guadagni dipendenti dagli aumenti di prezzo dei beni immobili. In effetti, in sostanziale discontinuità rispetto alla politica finanziaria da tempo predicata dal regime del 'raggiungimento del pareggio di bilancio senza aumentare i tributi', Vanoni (*Primi indirizzi della finanza di guerra in Italia*, cit. nt. 69, pp. 101-112) denuncia con lucidità che «alla esigenza primordiale, più volte affermata dal Capo del Governo, del pareggio del bilancio e della limitazione degli aggravii fiscali, si son venute sovrapponendo nell'ultimo decennio le esigenze indilazionabili del potenziamento militare ed economico della Nazione, conseguenti agli squilibri politici internazionali». In un successivo breve scritto (*Finanza e guerra*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1940, I, pp. 301-305), Vanoni esordisce illustrando il programma di finanziamento degli armamenti del ministro delle finanze americane dopo le elezioni presidenziali negli Stati Uniti d'America, ponendo l'accento sull'aumento delle imposte e al ricorso al credito per la parte di spese che le imposte e le altre entrate non possono coprire. L'Autore pone l'interrogativo se si debba procedere alla chiusura del 'circuitto di capitali' con più imposte o più crediti e risponde che «la finanza forte opera allora innanzitutto attraverso le imposte. L'aumento dell'imposizione ha un alto valore politico: esso porta, come è noto, entro i limiti in cui l'aumento concorre a fronteggiare le spese belliche, a far gravare il peso della guerra sulla generazione che l'ha voluta e che è pronta a soggiacere ai sacrifici che essa comporta [...] il ricorso ai debiti pubblici è giustificato solo nei limiti in cui le spese di guerra eccedono la possibilità di incremento dei

Del resto, una prospettiva d'insieme mancava ancora, sia ai progetti ministeriali promossi da Thaon di Revel, attraverso le funzioni assegnate all'Ufficio di coordinamento tributario e di studi legislativi<sup>71</sup>, per l'inquadramento della legislazione fiscale «entro un geniale, armonico sistema di diritto tributario»<sup>72</sup>, sia al progetto di Carta della Finanza, annunciato dallo stesso ministro in occasione dell'inizio dei lavori dell'INFC<sup>73</sup>. Questa avrebbe dovuto essere la terza Carta del Fascismo dopo quella del Lavoro e della Scuola, per «rendere possibile di disciplinare in futuro il metodo finanziario fascista, coordinando e fondendo in un'unica visione di comando il passato, il presente e il futuro di un Regime che, essendo destinato a lungamente durare, deve, anche nel campo finanziario, procedere con metodo logico, e con gradualità non disgiunta ad una continuità di azione e di direzione».

La concezione vanoniana<sup>74</sup> di codice tributario per principi ebbe occa-

---

tributi. Il debito incrementa l'avvenire: esso diluisce i sacrifici nel tempo, ma prepara difficoltà ed ostacoli all'economia e alla finanza della pace». Lo stesso Griziotti si convincerà della improcrastinabile necessità di perorare una chiusura del circuito dei capitali sul fronte dei tributi (introduzione delle imposte sugli enti collettivi e sugli esenti dal servizio militare e del contributo speciale progressivo sugli aumenti di patrimonio; l'aggravio dell'imposta complementare sul reddito e dell'imposta successoria), piuttosto che sull'indebitamento, cercando di veicolare queste urgenze nelle Commissioni di studio istituite presso l'Istituto Nazionale di Finanza Corporativa, tuttavia con ancora scarso riscontro a livello governativo (DELLA TORRE, *Una nota su Ezio Vanoni, l'"officina" Griziotti e l'Istituto nazionale della finanza corporativa, 1937-1943*, cit. nt. 48, pp. 487-502).

<sup>71</sup> Istituito con r.d.l. 4 marzo 1937, n. 304, recante il riordinamento dei ruoli del personale dell'Amministrazione finanziaria.

<sup>72</sup> Circolare del Ministero delle finanze n. 1300 del 1° febbraio 1938; si vedano THAON DI REVEL, *Il coordinamento tributario*, cit. nt. 61, p. 57; B. GRIZIOTTI, *La razionalizzazione delle finanze pubbliche e l'ufficio di coordinamento tributario e di studi legislativi*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, I, p. 60.

<sup>73</sup> *Discorso dell'Eccellenza Thaon di Revel*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1941, I, pp. 227-231, in particolare p. 228.

<sup>74</sup> Come già ricordato, l'idea di un codice tributario, caratterizzato da una necessaria preliminare individuazione di principi della materia, venne prospettata da Vanoni come ipotesi di studio nel 1938 (*Il problema della codificazione tributaria*, cit. nt. 62, pp. 411-454), con tentativi di sottoporla all'attenzione della politica nonostante le impellenti ragioni di guerra. Si rinvia all'approfondito saggio di R. 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», 1999, I, pp. 337-429; attraverso un ponderoso studio basato su una documentazione archivistica fino ad allora inedita (*Redazione provvisoria delle norme generali di diritto tributario del 23 dicembre 1942 e annessa Relazione*) l'Autore dà conto del primo progetto di codice tributario realizzato in Italia, attribuendone la paternità principalmente a Vanoni. Per le più dettagliate vicissitudini circa

sione in un modo o nell'altro di essere prospettata in seno alle Commissioni di studio dell'INFC agli inizi degli anni Quaranta<sup>75</sup>, mentre diversa sorte toccava ad altri<sup>76</sup>.

il susseguirsi delle diverse bozze, essenzialmente legate all'INFC da cui era, di fatto, scaturito il primo testo, si rinvia al pregevole scritto, segnalando fin d'ora che l'Autore rileva, significativamente, che «fin dalla sua genesi il progetto ha conosciuto una sorta di segregazione conoscitiva» solo in parte riconducibile al dovere di riservatezza degli atti formati dalle Commissioni scientifiche in seno all'INFC.

<sup>75</sup> In particolare il citato scritto di DELLA TORRE, *Una nota su Ezio Vanoni*, cit. nt. 48, p. 487 dà conto del formarsi di due schieramenti in seno alle Commissioni di studio: uno a sostegno di una riforma minimale (con Cosciani e la maggioranza dei commissari) e uno a favore dell'avvio, proprio in tempi di guerra, di riforme strutturali (con Griziotti e Vanoni: si veda VANONI, *Primi indirizzi della finanza di guerra*, cit. nt. 69, p. 106, egli stesso precisava che «non è certo un momento come l'attuale in cui ogni energia ed ogni forza economica è impegnata nello sforzo della guerra, che può essere attuata una modificazione sostanziale dell'ordinamento dei tributi. Ma è importante che la necessità di un orientamento più decisamente personale dell'imposizione sia stata riconosciuta e che il problema venga fin d'ora impostato, di guisa che siano preparati sin da questo momento tutti gli elementi per la sua risoluzione»). In occasione dei lavori delle Commissioni di studio Vanoni presentò ugualmente gli *Appunti sulla riforma dell'imposizione personale*, ma nella seduta del 7 aprile del 1942 fu ritenuto inopportuno procedere in tal senso, dovendosi preferire una «sistemazione provvisoria di guerra» e, tuttavia, successivamente nella seduta del 17 novembre 1942, venne incaricato della revisione e formulazione dei principi generali del sistema tributario italiano, per il quale presentò un articolato dal titolo *Proposte di modificazioni e aggiunte alle norme generali di diritto tributario* (si segnala, per completezza, che la *Redazione provvisoria delle norme generali di diritto tributario* del 23 dicembre del 1943 e la relativa *Relazione* sono state pubblicate in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1999, I, pp. 388-429, di seguito al prezioso scritto di BRACCINI, *Un progetto di codice tributario del 1942*, cit. nt. 74, pp. 337-387). La profonda vocazione di Vanoni a una visione sistematica dell'ordinamento tributario, non andava disgiunta – come già detto – dall'acuta capacità di individuare, nella contingenza, efficaci strumenti straordinari di politica fiscale in tempo di guerra, pur fermo nella convinzione che «quando il momento eccezionale sarà superato, e disposizioni di eccezione cadranno ed il mercato potrà essere liberato da strutture, che avranno perso la loro ragione di essere» (VANONI, *Finanza e guerra*, cit. nt. 70, p. 305). Ciò lo rendeva determinante nei tavoli di lavoro presso Istituti accreditati dalla politica e probabilmente influì sulla sua determinazione all'iscrizione al Partito Nazionale Fascista. Verosimilmente per questa ragione il suo nominativo (unitamente a quello di Griziotti) risultava sia tra i componenti della «Commissione per la finanza di guerra» che «Diritto» e non già alla «Commissione per la finanza ordinaria», tra i cui componenti figurava Cosciani (dal maggio del 1938 assunto in Assonime). Per gli elenchi completi della *Probabile composizione delle Commissioni di studio* si rinvia a R. FAUCCI, *Appunti sulle istituzioni economiche del tardo fascismo, 1935-1943*, in «Quaderni storici», 1975, pp. 607-630, in particolare p. 627.

<sup>76</sup> Il riferimento è qui in particolare a D. Jarach, che lasciò l'Italia a seguito delle leggi razziali, trasferendosi in Argentina, ove, poi, nel 1947 su incarico del governo di Buenos Aires redasse un progetto di codice fiscale, approvato sostanzialmente senza modifiche e utilizzato in seguito come modello in molte altre province argentine (sia consentito il rinvio alla voce di V. MASTROIACOVO, in *Dizionario biografico dei giuristi italiani (XII-XX secolo)*, dir.

E tuttavia appariva chiaro che la riforma tributaria non era questione di potere. Né l'autorizzazione del 1922, né il pieno dispiegarsi del regime negli anni Trenta diedero frutti realmente significativi sul fronte della sistemazione dell'ordinamento tributario, nemmeno nella forma compilativa della predisposizione di testi unici. Ancora nel 1938<sup>77</sup>, per commentare le scelte di politica fiscale, si faceva riferimento al capitolo quarto de *L'Île des Pingouins*, denunciando la continua preponderanza delle imposte indirette nel bilancio dello Stato, con ripercussioni in termini di eguaglianza tributaria.

Anche l'imposta unica personale progressiva sul reddito restava un traguardo di là da venire<sup>78</sup>.

---

da I. Birocchi, E. Cortese, A. Mattone, M. N. Miletti, Il Mulino, Bologna, 2013, I, pp. 1120-1121). Nel suo scritto *Il progetto di codificazione dell'imposta sul reddito in Inghilterra*, cit. nt. 37, p. 154, egli aveva puntualmente osservato che «la codificazione non può raggiungere risultati soddisfacenti se non è compiuta in base ad un indirizzo preciso di tecnica giuridica, e se non è affidata, come la codificazione del diritto civile, del diritto commerciale, del diritto penale e del diritto processuale, non ad empirici ma a giuristi, particolarmente edotti della dogmatica e della sistematica del diritto tributario. [...] Una codificazione nel senso più elevato della parola, e non di semplice formazione di un testo unico, non solo per l'imponenza dell'opera, ma soprattutto per i criteri unitari e sistematici che vi presiedono».

<sup>77</sup> P.J.A. ADRIANI, *Il significato sociale del diritto tributario*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1938, I, p. 345 (si veda *supra* nt. 19).

<sup>78</sup> Nel dopoguerra Vanoni riuscì solo in parte a portare a termine il suo progetto di riforma tributaria (di cui vi è traccia nei lavori della *Commissione per la riforma tributaria 1947-1949*). Un primo passaggio fu la Legge 11 gennaio 1951 n. 25, *Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario*, detta di 'perequazione tributaria', la quale, tra l'altro, introduceva la dichiarazione annuale dei redditi. Seguita poi dal *Piano Vanoni* ovvero un dettagliato *Schema di sviluppo dell'occupazione e del reddito in Italia nel decennio 1955-64* per raggiungere un ben equilibrato progresso economico, in armonia con il pensiero già espresso nel Codice di Camaldoli (come è noto Vanoni non portò a compimento il suo piano: fu vittima di un collasso cardiaco il 16 febbraio 1956 all'esito di un lungo discorso in Parlamento). Tra la copiosa letteratura sull'opera di Vanoni e il suo contributo alla riforma del diritto tributario nella fase post bellica, anche quanto alla formazione dei relativi principi nella Carta costituzionale, ci si limita a rinviare alle considerazioni di L. EINAUDI, *Di Ezio Vanoni e del suo piano*, in *Prediche inutili*, dispensa seconda, Einaudi, Torino, 1956, pp. 89-130, il quale nel commentare le misure prospettate nel documento, constatato come si tratti dell'esito di un percorso battuto già da tempo da Vanoni, osserva che «lo scoglio contro cui si rompono i piani non è tanto la difficoltà di trovarne i mezzi; quanto la volontà di produrli e soprattutto, quando siano stati consegnati, di usarli bene» (p. 108, enfasi nostra). Il *Piano Vanoni* ebbe, dunque, un suo parziale compimento nel testo unico delle leggi sulle imposte dirette approvato con d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; tuttavia, anche in questo caso, l'eccessiva gradualità di attuazione – riconducibile alla volontà politica – stemperò in massima parte l'originario effetto perequativo. Seguirono, nel tempo, i lavori di tutt'altra illustre *Commissione per lo studio della riforma tributaria* (istituita con decreto dell'8 agosto 1962), diretta di fatto dal vicepresidente Cesare Cosciani: le imminenti elezioni politiche determinarono

### 7. *L'accreditamento del diritto tributario per una prospettazione di riforme sistematiche*

A ben vedere, dunque, già sul finire degli anni Venti, l'accademia sollecitava a più voci una formazione e qualificazione scientifica degli interlocutori istituzionali, di cui denunciava l'incapacità di promuovere quell'opera, pur ritenuta ineludibile, di riforma e di semplificazione della legislazione fiscale. Rimarcare la specificità della materia tributaria e l'incompetenza del ceto politico sui relativi temi erano argomenti spesi su riviste scientifiche e in Convegni anche al fine, non troppo dissimulato, di ampliare i tavoli tecnici delle commissioni governative agli studiosi del diritto tributario e veicolare in quelle sedi idee innovative e tecnicamente efficaci affinché si pervenisse ad una riforma sistematica dell'ordinamento tributario.

Nel 1926 la rivista *Diritto e pratica commerciale* pubblicava, come supplemento, il primo numero di *Diritto e pratica tributaria*<sup>79</sup>, sotto la direzione di Antonio Uckmar. La copertina precisava che essa costituiva «Organo Ufficiale della Associazione Nazionale dei Consulenti Tributarî» e che nel consiglio di direzione vantava la presenza di Giuseppe Bottai, all'epoca Sottosegretario al Ministero delle corporazioni e presidente dell'Associazione stessa.

Nel concludere lo scritto introduttivo<sup>80</sup>, dopo aver constatato la complessità del sistema tributario, Uckmar lodava il governo nazionale che, «sempre vigile per il raggiungimento del benessere della Nazione, ha intuito l'eccezionale importanza del problema, e non solo con sagaci provvedimenti tende a snellire e semplificare il sistema tributario, ma cerca con ogni

---

la Commissione ad anticipare al ministro delle finanze Trabucchi una relazione provvisoria che costituiva «una traccia sufficientemente particolareggiata del piano di riforma [...] per approfondire e completare gli studi inerenti» (documento poi pubblicato dallo stesso a C. COSCIANI, *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Giuffrè, Milano 1964, oggetto di accurata analisi in AA.VV., *Il progetto di riforma tributaria della commissione Cosciani cinquant'anni dopo*, a cura di B. Bises, Il Mulino, Bologna, 2015, specialmente pp. 47-74). Per una riforma tributaria al passo con le esperienze straniere (orientata ad un sistema di imposizione personale e progressivo) sarebbe stato necessario attendere ancora alcuni anni (legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825), tuttavia l'analisi degli eventuali e concorrenti influssi dei diversi tentativi di riforma stratificati nel tempo, esorbita dal presente studio (in argomento si veda, tra gli altri, S. BOTARELLI, *Le scelte di politica tributaria negli anni delle riforme (1948-1971)*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2005, I, pp. 54-86).

<sup>79</sup> Per completezza si rinvia a G. FALSITTA, *Il contributo di 'Diritto e pratica tributaria' alla promozione e al progresso dello studio del diritto tributario*, in «Rivista di diritto tributario», 2007, I, pp. 101-128.

<sup>80</sup> UCKMAR, *Il diritto tributario*, cit. nt. 17, p. 1.

mezzo di dare incremento agli studi relativi [...] in modo che lo studente in giurisprudenza non esca più dall'Università digiuno di diritto tributario». Il riferimento a quest'ultima disciplina non era un refuso; precisava l'Autore che con esso voleva intendere «una nuova importantissima branca del diritto pubblico [...] che per la sua mole e la sua importanza costituisce un diritto speciale ed autonomo»<sup>81</sup>.

Di lì a poco, nel 1928, veniva dato alle stampe il primo numero della *Giurisprudenza delle imposte dirette*, edita da Assonime<sup>82</sup> e a seguire, nel 1931, de *La rivista tributaria* (edizione Jovene), finalizzate essenzialmente all'analisi sistematizzata della legislazione, della giurisprudenza e della prassi amministrativa.

Già dall'inizio del secolo<sup>83</sup> Griziotti, con pubblicazioni su varie riviste scientifiche, aveva posto la questione sul metodo scientifico nell'approccio alle scienze giuridiche, poi sperimentata in concreto dal 1929 con la fondazione dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia. In quegli anni i suoi studi erano stati determinanti nel dibattito sui temi urgenti del diritto tributario, tra cui proprio la riforma dell'ordinamento fiscale.

Al primo Convegno degli Studi sindacali e corporativi nel 1930 sul tema della riforma dell'«ordinamento tributario» relatore a Roma era Antonio Uckmar.

La sua relazione, strutturata in tre capi tra loro coordinati<sup>84</sup>, si presentava complessa ed estesa. L'Autore premetteva che essa era stata originariamente affidata «molto opportunamente» a De Stefani, e che tuttavia:

pochi giorni or sono impreveduti impedimenti hanno reso impossibile a S.E. di redigere la relazione, e l'incarico è stato affidato a me. L'autorità del precedente relatore, la vastità e l'importanza del tema, la mancanza assoluta del tempo necessario per compiere uno studio adeguato all'argomento e, soprattutto, la coscienza della mia incapacità, mi imponevano

<sup>81</sup> Tale passaggio dello scritto del 1926, venne inserito come premessa nella quarta di copertina, di una nuova collana di riferimento per gli studiosi della materia tributaria, edita dal 1929 per i tipi della Cedam (ad oggi ancora attiva): un progetto editoriale per «un'opera vasta e completa che riunisca, coordina, dia una sistemazione organica e scientifica alla complessa materia, inquadri, in una parola, questa nuova disciplina giuridica».

<sup>82</sup> Cui fece seguito nel 1940 *Giurisprudenza delle imposte indirette*, poi dal 1947 fuse nell'unica rivista *Giurisprudenza delle imposte*.

<sup>83</sup> *Supra* nt. 43.

<sup>84</sup> UCKMAR, *Ordinamento corporativo e ordinamento tributario*, cit. nt. 40, p. 313, i tre capi (Cenni generali; Necessità di riforme; Il sistema tributario nell'ordinamento corporativo) sono a loro volta distinti in sottoparagrafi.

un rifiuto assoluto, ma lo spirito di disciplina mi ha costretto ad accettare il lusinghiero e gentile invito rivoltomi da S.E. Bottai. La Commissione vorrà tener presente che questo studio è stato pensato e scritto in *solì cinque giorni*, e quindi vorrà scusare le pecche e le deficienze [enfasi nostra].

Una fortunata circostanza fortuita.

Tuttavia se è vero che all'epoca Uckmar non aveva ancora compiuto 35 anni, va rammentato che sul tema vantava già diverse pubblicazioni<sup>85</sup>: ve ne è ampia traccia nella sua relazione.

Inoltre la richiesta perveniva direttamente da Bottai, che, al di là dell'obiettivo caratura politica, era stato, per l'appunto, membro del Consiglio di direzione di *Diritto e pratica tributaria* al momento della sua fondazione.

Non si trattò certo di una sostituzione avventata.

Per di più, col senno di poi, va rilevato che la modestia del giovane nel presentarsi al consesso – un classico espediente retorico per invocare clemenza – si rivelò il suo tallone di Achille, che consentì a Griziotti di replicare, anche anticipando un significativo accreditamento presso Commissioni di studi destinate a discutere, negli anni a venire, proprio i temi della riforma tributaria.

Nelle *Comunicazioni* a Convegno<sup>86</sup> Griziotti (di due lustri più anziano) precisò che «il problema tributario finanziario è talmente importante [...] che è opportuno che tutto quanto il lavoro di preparazione *non sia fatto in cinque giorni* [...] ma in un lungo periodo di travaglio per portare una serie di proposte ben coordinate». Lo studioso citò di seguito l'esperienza inglese del Comitato di Colwyn che aveva dibattuto «il problema di promuovere la prosperità perfezionando il sistema tributario [...] con la collaborazione di scienziati, politici e uomini d'affari, mediante interrogatori, inchieste, monografie e relazioni». Proseguì ricordando che in Germania la società Federico List, che fa capo alla più grande organizzazione di studi economici tedeschi presso l'Università di Kiel, aveva convocato un Congresso per studiare il problema della formazione del capitale in rapporto al sistema tributario. Griziotti precisò che queste esperienze venivano richiamate non già per il risultato raggiunto, ma per il metodo seguito, affermando che su questi argomenti «Convegni e le discussioni devono essere preparati e coordinati da centri scientifici organizzati».

In conclusione egli affermò al consesso che fosse opportuno rimandare l'approvazione di qualsiasi proposta concreta e «invitare tutti gli studiosi a

---

<sup>85</sup> *Infra* nt. 35.

<sup>86</sup> *Comunicazione*, cit. nt. 43, pp. 268-270.

indirizzare tutte le loro forze per risolvere questo grande problema». Con l'occasione, nella qualità di Direttore dell'Istituto di finanza dell'Università di Pavia da poco «sorto presso il Consiglio Provinciale dell'Economia con il preciso scopo di contribuire con le forze della scienza allo sviluppo degli interessi nazionali» annunciò che l'Università e il Consiglio avevano ottenuto dal ministro Bottai l'approvazione del programma di lavoro da svolgere, tra cui «un Congresso Nazionale per lo studio della riforma finanziaria, in relazione al Regime corporativo, facendo apposita collaborazione di tutte le forze vive del Paese non solo della scienza, ma anche della produzione».

Non abbiamo rinvenuto notizie su tale Congresso, che probabilmente non si tenne, ma è certo che l'Istituto di Finanza lavorò alacremente in quegli anni e di ciò ne sono testimonianza importanti scritti e opere monografiche di carattere sistematico su tematiche di ampio respiro.

L'interesse scientifico per il diritto tributario continuava a crescere. Nel 1937 venivano contemporaneamente fondate due riviste di «intonazione più scientifica»<sup>87</sup> rispetto a quelle fino ad allora dedicate alla materia tributaria: *Rivista italiana di Diritto finanziario*<sup>88</sup> e *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*<sup>89</sup>.

Esse erano il frutto di impostazioni differenti<sup>90</sup>.

La prima nasceva dal suggerimento di «amici antichi e fedeli»<sup>91</sup> della *Rivista di Diritto Pubblico* (tra i quali di certo Achille Donato Giannini) per evitare che l'incremento degli scritti in materia finanziaria finisse per alterare l'equilibrio «delle varie branche del Diritto pubblico». D'Amelio, primo presidente della Corte di cassazione, ne firmò la presentazione segnalando «l'influenza che il Diritto Finanziario manifesta anche nel campo del puro diritto civile, dove introduce, indirettamente, attraverso la norma fiscale, istituti nuovi o risolve controversie concernenti principi generali delle obbligazioni e dei contratti», così anche prelundendo a uno studio sistematico dei singoli istituti.

<sup>87</sup> Così A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1945, p. 31.

<sup>88</sup> Il Comitato direttivo era composto da Mariano d'Amelio, Francesco D'Alessio e Achille Donato Giannini e la Direzione da Giorgio Tesoro e Carlo d'Amelio; dopo il periodo bellico, questa rivista verrà incorporata nella *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*.

<sup>89</sup> Il Comitato scientifico era composto da Mariano d'Amelio, Edwiin R.A. Seligman, Ernest Blumenstein e la Direzione da Benvenuto Griziotti, Mario Pugliese, Pietro Bodda ed Ezio Vanoni.

<sup>90</sup> Sulla questione metodologica dello studio del diritto tributario negli anni Trenta si rinvia *infra* nt. 2.

<sup>91</sup> M. D'AMELIO, *Presentazione*, in «Rivista italiana di Diritto finanziario», 1937, I, pp. 1-3, da cui anche le citazioni seguenti nel periodo.

La seconda – fondata da Griziotti – nasceva al fine di diffondere il metodo della ‘finanza integrale’ elaborata nell’ambito dell’Università (da lui definita «fucina della scienza per la vita»), proponendosi come:

anello di congiunzione fra gli studiosi del diritto finanziario e la scienza delle finanze, tra i teorici e i pratici, cui preme una più razionale elaborazione del diritto positivo, fra i finanzieri italiani e quelli stranieri, affinché vengano ad accrescersi le possibilità di cooperazione scientifica fra gli studiosi delle leggi e degli ordinamenti finanziari e i pratici che questi e quelle devono nei pubblici uffici o nel foro ogni giorno applicare<sup>92</sup>.

Griziotti, confermando la sua fedeltà al regime, si dichiarava pronto a completare la riforma dell’uomo nuovo fascista attraverso il metodo scientifico presso istituti culturali:

è fondamentale che l’Università anche nel ramo delle dottrine economiche, finanziarie, sociali e politiche abbia i suoi istituti di ricerca scientifica in stretta relazione con gli organi dello stato e della vita sociale per lo studio dei problemi concreti per il compimento di quelle ricerche o catene di indagini aventi per scopo la soluzione di quesiti di interesse generale<sup>93</sup>.

---

<sup>92</sup> GRIZIOTTI, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, cit. nt. 43, p. 1. Si rinvia a L. EINAUDI, *Ricordo di Benvenuto Griziotti*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1956, I, pp. 339-340; G. GHESSI, *I primi cinquant’anni della Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze (1937-1991)*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1996, I, pp. 541-566; S. CIPOLLINA, *La fondazione della “Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” nei documenti dell’archivio Griziotti di Pavia*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 2017, I, p. 265.

<sup>93</sup> Si veda anche B. GRIZIOTTI, *L’Università e la ricerca scientifica nell’ordinamento corporativo dell’economia e delle finanze*, in «Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze», 1937, I, pp. 337-350, in cui denuncia che non è possibile «prendere provvedimenti economici e finanziari in base agli studi di una commissione provvisoria, costituita coi rappresentanti di Enti corporativi arrivati da ogni parte d’Italia o da vari uffici dei Ministeri, senza nemmeno sospettare la necessità di studi sistematici intorno alla questione da regolare»; PUGLIESE, *La riforma degli ordinamenti tributari*, cit. nt. 3, p. 588, che alla fine del suo saggio afferma «è necessario cambiar metodo. Le leggi tributarie debbono formar oggetto d’esame e di studio da parte degli studiosi al pari d’ogni altra legge, senza ingiustificate prevenzioni ed assurdi preconcetti antifiscali, e gli organi amministrativi devono dal canto loro sentir l’utilità, più che l’obbligo, di sottoporre almeno le leggi tributarie fondamentali (escluse quelle, del resto rare, la cui elaborazione debba per ovvi motivi restar segreta) all’esame e al giudizio delle facoltà giuridiche, dei sindacati forensi e della magistratura, abbandonando ingiustificate suscettibilità e malintese diffidenze».

Entrambe le impostazioni concorsero al dibattito per una riforma sistematica del diritto tributario<sup>94</sup>.

Nell'interesse generale, l'accreditamento presso sedi istituzionali, anche per incarichi legislativi specifici e commissioni tecniche, diveniva opportunità di prospettare teorie più rigorose e progetti di più ampio respiro<sup>95</sup>, seminando un germoglio che stenta ancora oggi a spuntare ancorché continui ad essere talora irrigato con passione<sup>96</sup>.

<sup>94</sup> Mette conto peraltro ricordare che in quegli anni (1937) Enrico Allorio vinceva il concorso di diritto processuale civile (dopo essersi laureato con Emilio Betti nel 1934) e, già autore di diverse opere di teoria generale del diritto, si apprestava di lì a poco a pubblicare (1942) la prima edizione del *Diritto processuale tributario*, la cui impostazione sistematica concorse nello sviluppo degli studi successivi della materia tributaria.

<sup>95</sup> In tal senso appare particolarmente significativo lo scritto di DELLA TORRE, *Una nota su Ezio Vanoni*, cit. nt. 48, p. 487 ss., in cui si dà atto che in occasione della partecipazione alle riunioni dell'appena istituito INFC, il Vanoni – che solo nel 1938 aveva preso la ‘tessera del pane’ – in occasione dei progetti governativi sulla chiusura del circuito dei capitali, oltre ad insistere sulla necessità di privilegiare un intervento sul fronte dei tributi, piuttosto che all’indebitamento, continuava a proporre in ogni occasione di confronto in tavoli istituzionali – ancorché con scarsi riscontri a livello governativo – la revisione del sistema tributario e un orientamento dell’imposizione sui redditi in chiave personale. Nella Commissione ‘Diritto’, per il dibattito sulla riforma, insieme a Vanoni e Griziotti, figuravano, tra altri, Achille Donato Giannini, Massimo Severo Giannini, Mariano d’Amelio, Luigi Berliri e Antonio Uckmar.

<sup>96</sup> Molto sinteticamente basti osservare sul tema che solo una parte del materiale proveniente dall’opera della Commissione giuridica del 1942 e dalla successiva elaborazione vanoniana sarà utilizzata per formare il titolo I del t.u. delle imposte dirette, d.p.r. 29 gennaio 1958 n. 645 (artt. 1-48: Disposizioni generali). Con la tipologia normativa prescelta nel dopo-guerra (riconducibile al genere dei ‘testi unici’) si consumerà l’abbandono del proposito di codificazione della «parte generale» del diritto tributario. Tuttavia - così conclude il suo densissimo studio BRACCINI, *Un progetto di codice tributario del 1942*, cit. nt. 74, p. 386 - «come un fiume carsico, l’idea di un “codice dell’ordinamento tributario” che si dovrebbe aprire con “una parte generale contenente le norme comuni ai vari tributi, alle procedure e modalità della loro applicazione, e in generale al rapporto tributario” riappare nei progetti legislativi italiani ad un cinquantennio dalla sua prima formulazione». Il riferimento è ai diversi disegni di legge (sia di rango costituzionale che ordinario) che furono presentati nei primi anni Novanta per l’emanazione di uno *Statuto del contribuente e disposizioni sulla normativa tributaria, sul riordino e sulla semplificazione dell’ordinamento tributario*, in seguito confluiti in testo unificato che ha portato all’approvazione della sola legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), che attualmente costituisce l’unica legge recante principi generali in materia tributaria. Sugli ulteriori tentativi di una codificazione di settore, anche facendo ricorso alla previsione di disposizioni preliminari di parte generale, si rinvia a G. FALSITTA, *Vicende, problemi e prospettive delle codificazioni tributarie in Italia*, in «Rivista di diritto tributario», 2002, I, 195; ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano 2008, p. 434. Successivamente, nel 2008, Victor Uckmar istituì e coordinò presso il Cnel una Commissione, composta unicamente da professori di Diritto tributario di tutta Italia (anche in segno di protesta nei confronti del governo che «ha avuto per sei volte la delega a emanare

un codice tributario e non l'ha mai fatto»: G. Pistelli, *Victor Uckmar: il codice tributario è pronto*, in «Italiaoggi», 8 aprile 2014, p. 5). Questa Commissione elaborò, sotto forma di codice, un dettagliato articolato normativo (sia della parte attuativa che di quella sostanziale dei singoli tributi) preceduto da *Disposizioni preliminari*. L'allora presidente Cnel Antonio Marzano, esercitando i poteri di cui all'art. 99<sup>3</sup> della Costituzione, ne trasse una proposta di legge delega (del quale il menzionato articolato avrebbe costituito altresì attuazione) presentata in Parlamento e mai assegnata per la discussione. Si veda G. MARONGIU, *Verso il codice tributario*, in «Diritto e pratica tributaria», 2010, pp. 227-231; ID., *Relazione introduttiva al Convegno*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, Contributi coordinati da V. Uckmar, in occasione dei Novant'anni di Diritto e pratica tributaria, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. de' Capitani di Vimercate, Cedam, Padova 2019, pp. XVII-XXXIV; *ex multis* M. LOGOZZO, *La codificazione tributaria tra mito e realtà*, in «Rivista trimestrale di diritto tributario», 2019, pp. 37-61. Nel 2017, l'eredità di un progetto di codificazione 'sistemica' e 'per principi' della materia tributaria è stata raccolta da Astrid (Fondazione per l'analisi, gli studi e le ricerche sulla riforma delle istituzioni democratiche e sull'innovazione nelle amministrazioni pubbliche), con un gruppo di lavoro coordinato da Augusto Fantozzi; al contempo tale eredità continua a costituire uno degli obiettivi principali delle Commissioni di studio istituite presso le associazioni dei professori di diritto tributario. Siamo ancora oggi allo stadio dei tentativi, peraltro in un tempo in cui il ruolo dei giuristi presso i tavoli istituzionali è, come noto, notevolmente mutato.